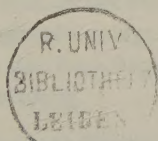


**Das Kostenproblem in einer Umsatz-
gruppenrechnung im Einzelhandelsbetrieb**

Marianne Bitting

DAS KOSTENPROBLEM IN EINER UMSATZGRUPPENRECHNUNG
IM EINZELHANDELSBETRIEB

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu
München



vorgelegt
von
Marianne Bitting

1959

Referent: Professor Dr. Guido Fischer
Korreferent: Professor Dr. Robert Nieschlag

Tag der mündlichen Prüfung: 25. Februar 1959

V O R W O R T

In der vorliegenden Untersuchung unternimmt es die Verfasserin, die Grundlagen für eine rechnerische Überwachung der Leistungserstellung und des damit zusammenhängenden Wertverzehr in Einzelhandelsbetrieben zu erarbeiten.

Das Problem einer rechnerischen Leistungs- und Kostenkontrolle ist in solchen Betrieben gegeben, in denen diese Vorgänge infolge der Betriebsgröße und der zumeist vorhandenen Sortimentsbreite nicht mehr direkt erfaßbar sind. Die Überlegungen beziehen sich nicht grundsätzlich auf eine bestimmte Branche, doch werden stets Betriebe zugrunde gelegt, in denen eine Vielzahl von Warengruppen vorhanden ist. Deshalb wird weitgehend auf Einzelhandelsbetriebe der Textilbranche Bezug genommen. Auf die Untersuchung dieses Problems in Großbetrieben und in Kleinst- oder Zwergebetrieben des Einzelhandels kann verzichtet werden, weil einerseits in großen Einzelhandelsbetrieben eine abteilungsmäßige Gliederung zumeist bis zur personellen, räumlichen und rechnerischen Verselbständigung durchgeführt ist und andererseits in Kleinstbetrieben des Einzelhandels, z. B. Einmann- oder sehr kleinen Familienbetrieben, wegen der hinreichenden Überschaubarkeit des Betriebsgeschehens und den mit einer detaillierten rechnerischen Erfassung verbundenen Schwierigkeiten eine Abrechnung nach Warengruppen zu unwirtschaftlich wäre. Wie eine genaue Betriebsgrößenabgrenzung nach eindeutigen Kriterien über verschiedene Branchen hinweg kaum möglich ist, kann auch in der vorliegenden Untersuchung eine bestimmte Betriebsgröße nicht zugrunde gelegt werden. Die Abgrenzung der Betriebsgröße erfolgt daher nach den Gesichtspunkten mangelnder Überschaubarkeit und fehlender Abteilungsbildung.

Zu untersuchen sind in einer Leistungsrechnung für Handelsbetriebe die positive Seite, die Leistungserstellung, und die negative Seite, die Kosten. Die Leistungserstellung, die im Handel eng mit dem Umsatz verknüpft ist, wird in der Praxis häufig mit Hilfe von gruppenmäßig aufgegliederten Umsatzstatistiken in etwa erfaßt. Eine der Leistungserstellung entsprechende Kostenerfassung wird in den hier zugrunde gelegten Betriebsgrößen aber weitgehend vernachlässigt. Daher ergibt sich als Hauptproblem der Untersuchung die Erfassung der Kosten und ihre Zuschlüsselung auf die Warengruppen.

Anregungen zu der vorliegenden Untersuchung wurden aus praktischer Betätigung im Textileinzelhandel und aus dem Kontakt mit der "Zehnering GmbH" Hannover gewonnen. Die Herren Direktor Hermann A. Baer und Geschäftsführer Bernhard Lubosch stellten mir dankenswerterweise Unterlagen für die

vorliegende Untersuchung zur Verfügung.

Wertvolle Hinweise auf eine Verrechnung der Kosten auf die Warengruppen erhielt ich durch Vorlesungen und Übungen meines hochverehrten Lehrers, Herrn Professor Dr. Guido Fischer, dem ich für die freundliche Überlassung des Themas und die wertvolle Unterstützung während der Bearbeitung des Themas aufrichtig danke.

Mein Dank gilt auch Herrn Dr. Eduard Gaugler für zahlreiche Anregungen, die bei der Ausarbeitung der Untersuchung berücksichtigt wurden.

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
A. Die Überwachung der Leistungsseite des Handelsbetriebes	1
I. Ermittlung und Abgrenzung des Leistungsbegriffes	1
II. Die Grundlagen der Umsatzerfolgsrechnung	8
1. Der Inhalt der Umsatzerfolgsrechnung	8
2. Die rechnungsmäßigen Grundlagen der Umsatzerfolgsrechnung	10
3. Die Beobachtung der Warenbewegung als Ansatzpunkt einer Umsatzerfolgsrechnung	12
III. Die Erarbeitung einer statistischen Überwachung der Leistungsseite des Handelsbetriebes	15
1. Schematischer Überblick über die Kontrolle des betrieblichen Umsatzprozesses	15
2. Die Kontrolle des Wareneingangs	15
a) Der Arbeitsablauf bei der Erfassung und Bearbeitung des Wareneingangs	17
b) Die Ermittlung des Einstandspreises	20
3. Die Kontrolle des Absatzes	22
a) Die Erfassung der Absatzzahlen	22
b) Das Kassenzettelverfahren	24
c) Die Kontrolle und die Überwachung der Preisänderungen	28
d) Die Beobachtung der Lagerüberweisungen	33
4. Die Lagerkontrolle	35
a) Die Erfassung der zum Lagerbestand gehörenden Waren	38
b) Die Höhe des Lagerbestandes	41
c) Die Erfassung der Lagerumschlagshäufigkeit	45
5. Die Kontrolle des Bruttoerfolges	49
a) Das Problem einer Bewertung der Warenkosten	49
b) Das Problem der statistischen Ermittlung des Wareneinsatzes	53

	Seite
B. Die Kosten und ihre Erfassung in einer Kostenrechnung nach Leistungsgruppen	56
I. Der Kostenbegriff in einer Kostenrechnung nach Leistungsgruppen	58
II. Die in der Literatur aufgezeigten Ansätze zur Lösung des Problems einer Kostenrechnung nach Leistungsgruppen in Handelsbetrieben	62
III. Die Kostenerfassung	72
C. Die Problematik der Kostenverrechnung auf die Warengruppen	75
I. Das Zurechnungsproblem	75
II. Die Zurechnung von Kostenartengruppen eines Einzelhandelsbetriebes auf die Warengruppen	81
1. Die Personalkosten	81
a) Die Aufschlüsselung der Kosten des Verkaufspersonals	81
b) Die Aufschlüsselung des Unternehmerlohnes	91
c) Die Aufschlüsselung der Personalkosten des Einkaufsbereiches	94
d) Die Aufschlüsselung der Löhne für Putzfrauen und Hausburschen	96
2. Die Raumkosten	96
a) Die Aufschlüsselung der Mietkosten	97
b) Die Aufschlüsselung der sonstigen Raumkosten	100
3. Die Werbekosten	102
a) Die Aufschlüsselung der Kosten der Schaufenster	103
b) Die Aufschlüsselung der Kosten der Werbedruck-sachen	104
4. Die Bürokosten	105
a) Die Aufschlüsselung der Personalkosten des Verwaltungsbereiches	105
b) Die Aufschlüsselung der sonstigen Bürokosten	106
5. Die Zinsen	106
6. Die Steuern	107
7. Die Sachversicherungen	108
8. Die Kraftfahrzeugkosten	108
9. Sonstige Kosten	109

	Seite
Zusammenstellung der erarbeiteten Kostenschlüssel	109
D. Möglichkeiten und Probleme einer Auswertung der Umsatz erfolgsrechnung	111
I. Probleme der Aussagefähigkeit des Zahlenmaterials	112
1. Die Auswertung der Umsatzzahlen	112
a) Der Umsatzanteil	113
b) Die Umsatzentwicklung	114
c) Der Zusammenhang der Umsatzzahlen mit anderen Werten	115
2. Die Auswertung der Lagerkontrollziffern	115
a) Die Lagerhöhe	116
b) Die Lagerentwicklung	116
c) Das Verhältnis von Lageranteil und Umsatz	117
3. Die Auswertung der Kostenziffern	118
a) Der Aussagewert von Kostenanteilen	118
b) Die Möglichkeiten einer Auswertung der fixen und variablen Kosten der Umsatzgruppen	120
II. Möglichkeiten und Probleme einer Auswertung der Umsatzerfolgsrechnung für die Betriebspolitik	122
1. Auswertung für die Kalkulationspolitik	123
2. Auswertung für die Beschaffungs- und Sortimentspolitik	127
a) Zusammensetzung des Lieferantenkreises	127
b) Zusammensetzung des Warenkreises	129
III. Probleme einer Auswertung der Umsatzgruppenrechnung für die Betriebsplanung	131
E. Schlußbetrachtung	137
Literaturverzeichnis	138

A. DIE ÜBERWACHUNG DER LEISTUNGSSEITE DES HANDELSBETRIEBES

I. Ermittlung und Abgrenzung des Leistungsbegriffes

Ziel der folgenden Untersuchung ist die Erstellung eines Instrumentes zur Analyse und ständigen Überwachung der handelsbetrieblichen Gesamt- und Teilleistungen, um Ansatzpunkte zur bewußten Steuerung des Leistungsergebnisses, zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit der Betriebstätigkeit zu gewinnen. Da mithin die Leistung des Betriebes Untersuchungsobjekt sein soll, ist zunächst zu klären, was unter dem Leistungsbegriff verstanden werden soll.

Der betriebswirtschaftliche Leistungsbegriff erhält im Sprachgebrauch verschiedene Sinngebungen, die sich jedoch alle unter den umfassenderen Gattungsbegriff der Gütererzeugung subsumieren lassen.¹⁾ Die Leistung kann sowohl in der betrieblichen Tätigkeit zur Erstellung einer Sache oder eines Dienstes gesehen werden als auch in dem Ergebnis der Betriebstätigkeit. Bezeichnet der Begriff die aufgewandte Leistung, so ist "unter Leistung der Einsatz von Leistungsfaktoren im Wirtschaftsprozess zu verstehen".²⁾

Die Leistung im Sinne eines Leistungsergebnisses ist dagegen so zu sehen, "daß sich die Produktionskraft von Menschen und Produktionsmitteln in der 'Produktion', dem 'Ausbringen' materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter niederschlägt".³⁾ Daher kann die Betriebsleistung im Sinne des Leistungsergebnisses dargestellt werden als das Resultat aus Arbeitsergiebigkeit und Kapitalergiebigkeit.⁴⁾

Von den verschiedenen Möglichkeiten einer definitiven Festlegung des Leistungsbegriffes ist für die vorliegende Untersuchung nur diejenige Auslegung sinnvoll, "die die Wertentstehung im Gegensatz zum Wertverzehr zum Begriffsinhalt erhebt".⁵⁾ Im folgenden ist daher "der kalkulatorische Leistungs-

1) Vgl. Kosiol, Erich, Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, in: "Betriebsökonomisierung", Köln und Opladen 1958, S. 11.

2) Schnettler, Albert, Betriebsanalyse, Stuttgart 1958, S. 357.

3) Vgl. Lohmann, Martin, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Tübingen 1955, S. 78.

4) Vgl. Fischer, Guido, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl., Heidelberg 1957, S. 384.

5) Vgl. Kosiol, Kritische Analyse, a. a. O., S. 23.

begriff ... so zu bestimmen, daß er als Bezugsgrundlage für den Kostenbegriff dienen kann".¹⁾ Es ist also der Leistungsbegriff zu wählen, der "die den Kosten gegenüberstehenden Rechengröße als Leistung bezeichnet".²⁾ "Dabei ist der mengen- und wertmäßige Tatbestand so weit zu fassen, daß sämtliche Sachgüter und Dienstleistungen darunter fallen, die überhaupt Gegenstand betrieblicher Betätigung sein können. Kosten und Leistung stehen dann in Wechselbeziehung zueinander. Kosten sind stets Güterverbrauch, der in die Erstellung von bestimmten Leistungen eingegangen ist, und umgekehrt sind Leistungen Ergebnisse des betrieblichen Produktionsprozesses (bzw. Leistungsprozesses)³⁾, für die bestimmte Kosten eingesetzt worden sind".⁴⁾

Bei der Abgrenzung des Leistungsbegriffes für die Zwecke der vorliegenden Untersuchung ist davon auszugehen, daß nicht jedes Werteschaffen eine Leistung sei, "sondern nur das aus dem eigentlichen Betriebszweck resultierende Werteschaffen".⁵⁾

Die Leistung eines Betriebes ist somit als das "bewertete Ergebnis", das erstrebte Resultat seiner "planmäßigen Arbeitstätigkeit",⁶⁾ hier also der Handelsleistung, zu verstehen. Insoweit ist der Umfang des Leistungsbegriffes zunächst enger gefaßt als der Ertragsbegriff, da ein Ertrag grundsätzlich ohne Rücksicht auf die Ursache seiner Entstehung in jedem in Geld bewerteten Vermögenszugang gesehen werden kann.⁷⁾

Das Leistungsergebnis kann sowohl technisch-mengenmäßig, als auch wertmäßig gemessen werden.⁸⁾ Unter Leistungswert soll die wertmäßige Erfassung des Leistungsergebnisses verstanden werden. Dieser Leistungswert soll alle Leistungsarten auf einen in Geld ausgedrückten einheitlichen Nenner bringen und kann u. a. in Markt- oder Festwerten erfaßt werden.⁹⁾

Eine solche Auffassung unterscheidet sich von der Lohmanns, der unter dem Leistungswert die Summe der Kostenwerte oder auch der Verrechnungswerte sieht.

1) Kosiol, Kritische Analyse, a. a. O., S. 11.

2) Schmalenbach, Eugen, Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., Köln und Opladen 1956, S. 10.

3) Einfügung in Klammern von der Verfasserin.

4) Kosiol, Kritische Analyse, a. a. O., S. 11.

5) Schmalenbach, a. a. O., S. 10.

6) Vgl. Kosiol, Kritische Analyse, a. a. O., S. 23.

7) Vgl. Kosiol, Kritische Analyse, a. a. O., S. 23, sowie Lohmann, a. a. O., S. 79.

8) Vgl. u. a. Schnettler, Betriebsanalyse, S. 357.

9) Vgl. Fischer, Allg. BWL 1957, S. 385, sowie Schnettler, Betriebsanalyse, S. 357.

Daraus ist zu schließen, daß Lohmann unter dem Leistungswert nicht das erzielte Ergebnis der abgeschlossenen Betriebstätigkeit, sondern die aufgewandte Leistung versteht. Zwar hebt Lohmann selbst hervor, daß nicht speicherbare Leistungen - wie es etwa die Leistungen eines Handelsbetriebes sind - nur in engem Zusammenhang mit dem Absatz hervorgebracht werden können. Aber er bezeichnet das Ergebnis des marktmäßigen Abschlusses der Betriebsleistung nicht als Leistungswert, sondern als Zweckertrag.¹⁾

Für die hier vorliegende Untersuchung ist es jedoch zweckmäßig, sich der von Kosiol vorgenommenen Unterscheidung von Leistung und Ertrag anzuschließen. Kosiol überträgt die Überlegungen und Merkmale, die zu einer Unterscheidung zwischen Aufwand und Kosten führen, folgerichtig auf das Begriffspaar Ertrag/Leistung. Auf diese Weise gelangt er zwanglos zur Einordnung in die beiden Begriffe der pagatorischen und der kalkulatorischen Rechnung, wobei er den Ertragsbegriff der Finanzbuchhaltung zuordnet, die ihrem Wesen nach auf Zahlungsvorgängen aufbaut, während die Leistung als ein Element der kalkulatorischen Erfolgsrechnung und unabhängig von den Einnahmen zu denken ist.²⁾ Allerdings kann das erzielte Leistungsergebnis häufig erst gemessen und beurteilt werden an der Gegenleistung, die der Markt zu gewähren bereit ist, d.h. nach der Bewertung der Leistung durch den Markt.

Zwischen Ertrag und Leistung eines Betriebes besteht ohnehin ein enger Zusammenhang insofern, als der Hauptteil der Betriebsleistung marktmäßig bewertet wird. Man spricht dann auch von realisiertem Ertrag. Genauer kann dieser Ertrag aus der eigentlichen Betriebsleistung als Leistungsertrag,³⁾ als laufend erzielter leistungsbedingter Ertrag aus ordentlichen Ertragsquellen⁴⁾ bzw. als Zweckertrag aus der eigentlichen Betriebsleistung⁵⁾ bezeichnet werden. Betriebsfremde und außerordentliche Erträge müssen davon abgesondert werden, sie gehören nicht in die Leistungsrechnung eines Betriebes. Dagegen umfaßt die eigentliche Betriebsleistung auch solche Leistungsteile, die erst später abgesetzt werden können bzw. überhaupt nicht zu ihrer Bestimmung, der marktlichen Verwertung, gelangen. In Produktionsbetrieben schlagen sie sich in Lagervorräten nieder, die auch als nicht realisierter Ertrag bezeichnet werden.⁶⁾ In Handelsbetrieben könnte man die bereits angebahnten Verkäufe

1) Lohmann, a. a. O., S. 78.

2) Vgl. Kosiol, Kritische Analyse, S. 11, sowie Kosiol, Erlich, Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 15/16.

3) Vgl. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, S. 16.

4) Vgl. Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 433.

5) Vgl. Lohmann, a. a. O., S. 78/79.

6) Vgl. Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 433.

ähnlich beurteilen, besonders dann, wenn die Ware für einen Kunden reserviert wurde, ohne daß sie jedoch den Laden infolge eines Kaufabschlusses verließ. Ein weiterer Teil der Betriebsleistung wird im Betrieb selbst verbraucht.

Unter dem handelsbetrieblichen Leistungsbegriff ist eine Dienstleistung zu verstehen, die speziell in einem Sammeln und Verteilen besteht,¹⁾ weshalb die Handelsleistung oft als die des Güteraustausches und damit die Umsatzleistung²⁾ als die den Handel bestimmende Grundfunktion bezeichnet wird.

Die Betriebstätigkeit umfaßt jedoch mehr als die Erfüllung der Umsatzfunktionen. Leitung und Verwaltung wirken entscheidend auf die Gesamtleistung und damit auch auf die Umsatzleistung ein. Die eigentliche handelsbetriebliche Betätigung ist zudem mehr als ein bloßes Verteilen und ein Umschlag von Waren. Sie kann beispielsweise nur erfolgreich durchgeführt werden bei einem zweckentsprechenden Einsatz eines absatzpolitischen Instrumentariums, welches bestimmte Absatzmethoden, werbe- und preispolitische Maßnahmen umfaßt.³⁾ Zur Leistung eines Handelsbetriebes gehören auch Bedienung und Beratung und alle Maßnahmen, die man im weiteren Sinne als Dienst am Kunden bezeichnen könnte. Wesentlich ist nämlich nicht, daß sogleich aus der Leistung ein Verkauf resultiert, sondern daß eine positive Einstellung möglichst vieler vorhandener und möglicher Kunden zum Betrieb und seinen Waren erworben wird. In Einzelfällen können die Leistungen für den Betrieb wertvoller sein, wenn nur ein geringer oder gar kein Verkaufserlös erzielt wird, als z. B. bei einem großen durch Aufschwätzen und unsachgemäße Beratung erreichten Erlös.

Die gesamte Leistung eines Handelsbetriebes ist sehr schwer erfassbar. Wenn auch alle Verrichtungen, die - wie Messen, Abschneiden, Einpacken - mit der Ware in direkte körperliche Berührung bringen, als materielle Leistung zu betrachten und als solche direkt sichtbar und meßbar sind, so bleibt die eigentliche Leistung des Handelsbetriebes doch eine Dienstleistung, die sich nur mit einer materiellen Warentransaktion verknüpft.⁴⁾ Es fehlt ihr "das eigentliche materielle Substrat".⁵⁾ Die in einem Handelsbetrieb umgesetzten Waren selbst zeigen häufig keine Ein-

1) Vgl. Gutenberg, Erich, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd.: Die Produktion, 3. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1957, S. 1.

2) Vgl. Seyffert, Rudolf, Wirtschaftslehre des Handels, 2. Aufl., Köln und Opladen 1955, S. 8.

3) Vgl. Gutenberg, Grundlagen, 2. Bd.: Der Absatz, Berlin 1955, S. 15.

4) Vgl. Meyer, Kurt, Zwischenbetriebliche Vergleiche im Detailhandel, Bern 1950, S. 28.

5) Vgl. Gutenberg, Erich, Grundlagen, 1. Bd.: Die Produktion, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1951, S. 1.

wirkung der Handelsleistung und sehen genauso aus wie beim Verlassen der Fabrik. Wegen dieses Fehlens der etwa bei einem Produktionsvorgang sichtbar vorhandenen Leistungsergebnisse kann jedoch eine wertschöpfende und im volkswirtschaftlichen Sinne produktive Leistung des Handels grundsätzlich nicht bestritten werden, da der Handel die Güter der Konsumreife näherbringt.¹⁾

Grundsätzlich wäre es denkbar, daß als Ausdruck für die handelsbetriebliche Aufgabenerfüllung und die volkswirtschaftliche Wertschöpfung eine Dienstleistungseinheit gefunden würde. Sie könnte etwa den Intensitätsgrad der betrieblichen Funktionserfüllung²⁾ - und damit die eigentliche Handelsleistung - punktwertmäßig beurteilen. Eine solche Leistungsrechnung dürfte aber eher zur Lösung volkswirtschaftlicher Fragen - wie der Erklärung der Leistung des Handels, der Rechtfertigung einer bestimmten Handelsspanne als Ausdruck der Funktionserfüllung sowie der Feststellung eines leistungsgerechten Entgeltes - heranzuziehen sein. Für einzelbetriebliche Untersuchungen, welche betriebspolitischen Auswertungen im Hinblick auf die Erhaltung des Betriebes und seiner Leistungs- und Wettbewerbsfähigkeit nutzbar gemacht werden sollen, ist sie wenig aufschlußreich. Für den Einzelhandelsbetrieb ist nämlich die Kenntnis des zur Leistungserstellung erforderlichen Leistungseinsatzes und der am Markt realisierbaren Leistungsergebnisse wichtiger als eine Ermittlung der jeweils erreichten Leistungstiefe, des Grades der Funktionserfüllung.

Bei der im folgenden für den einzelnen Handelsbetrieb zu erarbeitenden Leistungsrechnung ist auf der positiven Seite dieser Rechnung die Leistungserstellung zu überwachen, soweit sie mit der Ware verbunden ist und statistisch erfaßt und gemessen werden kann. Das Ergebnis der erstellten Leistung ist dabei nur am Absatz meßbar, da die handelsbetriebliche Grundfunktion der Umsatzleistung erst mit dem Absatz am Markt abgeschlossen ist und alle handelsbetrieblichen Leistungen letztlich als absatzvorbereitend bzw. -durchführend angesehen werden können. Da die sinnvolle Durchführung des handelsbetrieblichen Leistungsprozesses auf lange Sicht zu einem Absatz führen muß, ergibt die hier ansetzende Leistungsrechnung mit der Zeit einen Überblick über die

-
- 1) Wegen der aufgezeigten unterschiedlichen Leistungserstellung in Industrie und Handel erscheint es angezeigt, den Begriff der Produktion - auch einer Produktion im wirtschaftlichen Sinne wie etwa bei Schneider (vgl. Schneider, Einführung in die Wirtschaftstheorie, I. Teil, S. 4) - in diesen Ausführungen für den Handelsbetrieb zu vermeiden und nur von einer Werterhöhung durch die Handelsleistung zu sprechen. (Vgl. Lütge: Skriptum, S. 74)
 - 2) Vgl. Buddeberg, Hans, Leistungsmessung im Einzelhandel, in: "Der Volkswirt" Sonderheft "Einzelhandel", Beilage zu Nr. 42 vom 16.10.1954, S. 30.

Gesamtleistung des Betriebes. Für einen Handelsbetrieb erscheint daher eine Umsatzrechnung als die zweckmäßigste Form einer Leistungsrechnung.

Vor der Untersuchung von Problemen und Möglichkeiten einer Umsatzrechnung ist zunächst zu klären, was in diesem Zusammenhang unter Umsatz verstanden werden soll. In Literatur und Praxis wird betont, daß dem Umsatz als einer "der wichtigsten Lebenserscheinungen eines Betriebes"¹⁾ im Hinblick auf Betriebserhaltung und -erfolg besondere Bedeutung zukomme. Man ist auch darüber einer Meinung, daß der Umsatz als Objekt und als Instrument einer Analyse und Überwachung des Betriebsgeschehens vorzüglich geeignet sei. Daraus läßt sich grundsätzlich die Berechtigung zu einer Rechnung herleiten, die den Umsatz in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt. Was jedoch den Inhalt des betriebswirtschaftlichen Umsatzbegriffes ausmacht, ist nicht eindeutig festgelegt und kann oft nur durch erläuternde Zusätze geklärt werden.²⁾

Es lassen sich vor allem zwei Auslegungen des Begriffes unterscheiden. Während die eine weiter gefaßt ist und das Wesen des Umsatzes in einer Tätigkeit, einem dynamischen Geschehen, einem Bewegungsvorgang innerhalb eines Zeitraumes sieht, geht die andere Auffassung dahin, daß der Umsatz lediglich das in einem Zeitraum zu messende Ergebnis sei.

In der Literatur ist häufig die Meinung vertreten, die unter dem Umsatz einen Prozeß versteht, der mit der Beschaffung beginnt und mit dem Absatz endet. Er "umfaßt alle Vorgänge, die die Warenbewegung betreffen".³⁾

So ist der Umsatz nach Lohmann "der Überbegriff für betriebswirtschaftliche Bewegungsvorgänge überhaupt, also nicht ohne weiteres identisch mit dem Ertrag oder Absatz. Er umfaßt sowohl das Noch-nicht-im-Prozeß-sein, als auch den Prozeß selbst, wie das bereits Aus-dem-Prozeß-sein, ist also an mancherlei Stellen des leistungswirtschaftlichen Durchgangs erfaßt und kontrollierbar".⁴⁾

In ähnlichem Sinne will Gutenberg⁵⁾ den Begriff des Umsatzes als Umsatzprozeß verstanden wissen. Auf seine Grundlagen zurückgeführt, bestehe der Umsatz aus den Kapitalbewegungen in den drei betrieblichen Teilabschnitten, der Beschaffung, der Produktion und dem Absatz. Der Absatz stellt danach nur den Abschluß des gesamtbetrieblichen Umsatzprozesses dar, wobei Gutenberg den Absatzbe-

1) Fischer, Guido, Die Umsatzrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1950, S. 620.

2) Vgl. Seyffert, Wirtschaftslehre, S. 477.

3) Seyffert, Wirtschaftslehre, S. 477.

4) Lohmann, a. a. O., S. 149.

5) Gutenberg, 2. Band: Der Absatz, S. 2.

griff wiederum ausdehnt.

Diese Ansicht vertritt auch Fischer¹⁾ zum allgemeinen Umsatzbegriff, indem er sagt, daß der Umsatz die "mengen- und wertmäßige Güterbewegung während eines bestimmten Zeitabschnittes" darstellt. Unter Umsatz im engeren Sinne versteht er dabei nur den "tatsächlichen Vermögenskreislauf innerhalb des Betriebes". Im weiteren Sinne sollen "auch die Geld- und Kreditdispositionen vor der Beschaffung und nach dem Absatz dazugehören".

Umsatz und Absatz decken sich in den oben erwähnten Auslegungen des Umsatzbegriffes also nicht.

Neben der hier aufgezeigten Differenzierung vom Umsatz kann man den Absatz auch noch vom Abstoß unterscheiden. Unter Absatz ist dann der laufende Verkauf der Waren zu verstehen, deretwegen der Betrieb geschaffen wurde. Der Abstoß ist dagegen ein ²⁾nur gelegentlicher Verkauf nicht mehr benötigter Teile des Anlagevermögens.

Gegenüber diesem weiteren Umsatzbegriff, der den Absatz als eine Stufe des gesamtbetrieblichen Leistungsvollzugs mit umfaßt, will Mellerowicz³⁾ den Umsatzbegriff sehr eng ausgelegt wissen und in ihm nur "das Ergebnis der Absatztätigkeit" sehen.

Ähnlich versteht auch die Praxis den Umsatz als ein Ergebnis, und zwar in der Regel als den Wert der verkauften Waren zu Verkaufspreisen. Es können jedoch auch besondere Zusätze - wie Verkaufsumsatz, Einkaufsumsatz, Soll- und Istumsatz, Groß- und Einzelhandelsumsatz - darauf hinweisen, wie das jeweilige Ergebnis, der Umsatz, verstanden werden soll.

Soweit in der Literatur vom Umsatz im Handel die Rede ist, wird vielfach von dem allgemeineren und weiteren Umsatzbegriff abgegangen und dieser Begriff in Anlehnung an den Sprachgebrauch der Praxis eingengt. So sagt Fischer: "Im Handel deckt sich der Umsatz mit dem Absatz".⁴⁾ Beide Begriffe werden also hier synonym gebraucht. Dabei ist weniger an den Ausdruck eines Leistungsprozesses gedacht, als vielmehr auf das Ergebnis der Verkaufstätigkeit abgestellt. Die Umsatzgröße wird durch die verkauften Waren bestimmt.

Da der Handel - wie alle reinen Leistungsbetriebe mit nicht aufspeicherbaren

1) Fischer: Allgemeine BWL, 1957, S. 367.

2) Vgl. Seyffert, Wirtschaftslehre, S. 477.

3) Vgl. Mellerowicz, Konrad, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3. Bd., 9. Aufl., Sammlung Götschen, Berlin 1956, S. 102.

4) Fischer: Allgemeine BWL 1957, S. 367.

Leistungen - nur durch den Absatz Erträge erzielen kann, hat sich in Literatur und Praxis also vielfach eine Gleichstellung von Absatz und Ertrag bzw. Umsatz und Ertrag durchgesetzt,¹⁾ wie ja auch die Leistung unabhängig von den Einnahmen als erstellt anzusehen ist. Letztlich besteht zwischen den skizzierten unterschiedlichen Auffassungen des Umsatzbegriffes als Leistungsprozeß und als Leistungsergebnis kein fundamentaler Gegensatz, denn die gesamte handelsbetriebliche Leistung ist Voraussetzung für das zu erzielende Leistungsergebnis bzw. den Absatz, wie andererseits der Absatz erforderlich ist zur Vollendung des Leistungs- oder Umsatzprozesses und als Maßstab der erstellten Leistung.

Da jedoch im folgenden die am Leistungsergebnis meßbare Wertentstehung dem Wertverzehr gegenübergestellt werden soll, um an dieser Größe den Erfolg der Betriebsleistung und die Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Betätigung zu messen, soll der Umsatz im Sinne der am Markt abgesetzten Leistung zum Ausgangspunkt der Kontrolle gemacht werden. Wenn daher vom Umsatz die Rede ist, so liegt dem der leistungsbedingte Bruttoertrag zugrunde, der durch den Absatz erwirkt wurde. Dabei ist die Leistung unabhängig von den Einnahmen als erstellt und Ertrag als erzielt anzusehen, weshalb der von Fischer erwähnte weitere Umsatzbegriff, der auch die finanziellen Dispositionen vor Beginn und nach Abschluß des betrieblichen Umsatzprozesses einbezieht,²⁾ im folgenden nicht zu verwenden ist. Die Bedeutung des Erlöseingangs, der Außenstände, des Debitorenumschlags im Handelsbetrieb soll zwar nicht bestritten werden. Diese Größen sind jedoch - um es nochmals zu betonen - bewußt nicht Gegenstand einer im folgenden zu untersuchenden Leistungsrechnung.

II. Die Grundlagen der Umsatzerfolgsrechnung

1. Der Inhalt der Umsatzerfolgsrechnung

Die im folgenden durchgeführte Untersuchung stellt wie die von Fischer dargelegten Umsatz- und Umsatzgruppenrechnung den Umsatz eines Handelsbetriebes in den Mittelpunkt.³⁾ Während jedoch Fischer in seiner Darlegung der Umsatz-

1) Vgl. Schnettler, Albert: Der Betriebsvergleich, 2. Aufl., Stuttgart 1951, S. 143, sowie Schnettler, Betriebsanalyse, S. 142.

2) Vgl. Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 367.

3) Vgl. Fischer: Umsatzrechnung in "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", Jg. 20, 1950, S. 620 ff. und vgl. Fischer: Die Umsatzrechnung, Umsatzgruppenrechnung und Umsatzkennzifferrechnung in "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", Jg. 20, 1950, S. 685.

rechnung auf die Buchhaltung zurückgreift und deshalb für eine gruppenmäßige Kontrolle verschiedene Warenkonten führen muß, sollen hier die Zahlen der Statistik zugrunde gelegt werden. Die Aufstellung verschiedener Warenkonten wird dadurch erübrigt. Auf den statistischen Erhebungsbögen der Leistungsgruppen läßt sich der gesamte Umsatzprozeß der jeweiligen Gruppe bis in Einzelheiten verfolgen. Die statistische Methode bringt für die Praxis erhebliche Vereinfachungen. Bei einem Zurückgreifen auf die Buchhaltung wären die erwähnten Erhebungsbögen in Form statistischer Zusammenstellungen nämlich noch neben den gruppenmäßigen Berechnungsvorgängen erforderlich, um die Betriebsleistungen übersichtlich und kontrollierbar zu machen.

Im übrigen wird, soweit im folgenden der Umsatzerfolg festzustellen ist, dessen Ermittlung einen wesentlichen Teil der handelsbetrieblichen Leistungsrechnung ausmacht, auf den auch von Fischer¹⁾ verwendeten Rechnungsgang zurückgegriffen. Der Erfolg der Betriebsleistung ergibt sich demnach aus einer Kürzung des erzielten Ertrages bzw. der Umsatzgröße um die eingesetzten Leistungen und ermittelt sich - schematisch dargestellt - aus:

$$\begin{array}{r} \text{Bruttoumsatz} \\ \text{./. Wareneinsatz} \\ \hline \text{Bruttohandelsspanne (Bruttoerfolg)} \\ \text{./. Kostensummen} \\ \hline \text{Nettohandelsspanne} \end{array}$$

Diese Nettohandelsspanne entspricht, wenn sie einen positiven Wert ergibt, dem in den einzelnen Gruppen erzielten betrieblichen Reinerfolg.

Der in der Rechnung aufgeführte Wareneinsatz kann nach der von Fischer aufgezeigten Methode nur auf Grund monatlicher bzw. vierteljährlicher Inventuraufnahmen nach Umsatzgruppen bzw. durch die Verwendung von Verrechnungswerten ermittelt werden. Diese Bestandsaufnahmen sind aber für einen Betrieb mit breitem Sortiment und vielen kleinen Artikeln zu zeitraubend und daher unwirtschaftlich, und die Bildung von Verrechnungswerten ist vielfach wegen einer feinen Preisstaffelung innerhalb der Warengruppen äußerst schwierig. Da aus diesem Grunde - wie zu zeigen sein wird -²⁾ der Wareneinsatz aus dem Verkaufswert der abgesetzten Leistungen mit Hilfe der durchschnittlich verwendeten Kalkulationsquote zu ermitteln ist, kommt die im Rahmen der folgenden Leistungs- bzw. Umsatzrechnung vorgenommene Erfolgsermittlung im wesentlichen der kalkulatorischen Erfolgsrechnung gleich, von der Kosiol sagt: "Die Kalkulationsquote vom Umsatz (zu Verkaufspreisen) ermöglicht eine retrograde Berechnung, die sich mit Hilfe der zugehörigen Kostenquote

1) Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 431.

2) Seite

zu einer kalkulatorischen Erfolgsrechnung erweitern läßt".¹⁾ Die hier vorgenommene kalkulatorische Erfolgsrechnung hat weniger "die Relation Stückkosten zu Einzelpreis als Basis",²⁾ wie in der Umsatzgruppenrechnung im Sinne Fischers wird vielmehr eine Abrechnung nach Leistungs- bzw. Umsatzgruppen angestrebt.

Wenn einerseits die enge Verknüpfung der Leistungsrechnung mit dem betrieblichen Umsatz herausgestellt und zum anderen betont werden soll, daß es sich um eine Art kalkulatorische Erfolgsrechnung handelt, erscheint zur Kennzeichnung des Kontrollinstrumentes der Betriebsleistung die Bezeichnung Umsatzerfolgsrechnung geeignet. Da jedoch mit diesem Ausdruck ein wesentliches Anliegen der folgenden Rechnung, nämlich die besondere Kontrolle der Leistungs- oder Umsatzgruppen, nicht erfaßt wird, soll zur Betonung dieses gruppenmäßigen Rechnungsvorganges daneben auf die von Fischer³⁾ verwendete "Umsatzgruppenrechnung" zurückgegriffen werden. Die Anwendung dieser Kennzeichnung ist auch deshalb möglich, weil die im folgenden zu untersuchende Rechnung sich von jener bei Fischer dargelegten weniger in ihrem grundsätzlichen Anliegen und Inhalt, sondern allenfalls in der Methode unterscheidet. Eine Aufzeichnung der Übereinstimmungen und der Unterschiede dieser Rechnungen soll jedoch erst Gegenstand der folgenden Ausführungen sein.

2. Die rechnungsmäßigen Grundlagen der Umsatzerfolgsrechnung

Mittelpunkt der erstrebten Leistungsrechnung ist - wie erwähnt - die Überwachung der Entstehung und Entwicklung des erzielten Umsatzes im Sinne eines erfolgreichen Absatzes am Markt als Voraussetzung einer Erhaltung des Betriebes. Dieser in einem Handelsbetrieb erzielte Erfolg, welcher das Ergebnis "aus dem wirtschaftlichen Erstellen der betrieblichen Leistung und deren gelungenem Absatz am Markt"⁴⁾ darstellt, kann zwar in etwa im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung aus der Gegenüberstellung von Aufwänden und Erträgen einer Periode ermittelt werden. Eine entsprechende Auswertung der Jahresabschlußergebnisse der Buchhaltung ist aber oft nicht möglich.

1) Kosiol, Erich, Warenkalkulation in Handel und Industrie, 2. Aufl., Stuttgart 1953, S. 98.

2) Rössle, Karl, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl., Stuttgart 1956, S. 219.

3) Fischer in ZfB 1950, S. 620 ff. und S. 685 ff., sowie Fischer, "Neue Aufgaben", S. 108, und Fischer, Allgem. BWL 1957, S. 376.

4) Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 431.

Die Jahresabschlüsse werden nämlich in kleineren und auch in mittleren Einzelhandelsbetrieben häufig erst so spät im folgenden Jahr fertiggestellt, daß keine sinnvolle Auswertung für die Betriebspolitik mehr möglich ist. Die bloße Feststellung der Jahresergebnisse in den Bilanzen genügt auch nicht, um eine ständige Überwachung des betrieblichen Leistungsvollzugs und der Entstehung des Betriebserfolges zu erreichen. Infolge der raschen Entwicklung der Wirtschaft und der ständig veränderten Marktlage sind die Betriebszahlen nach einem Jahr z. T. schon völlig überholt und veraltet.¹⁾²⁾ Betriebsmaßnahmen, die sich auf die Auswertung dieser Jahresergebnisse stützen sollen, kommen daher zu spät. Selbst wenn im Rahmen der Buchhaltung kurzfristige Erfolgsrechnungen durchgeführt werden, so unterscheiden sich diese dennoch wesentlich von der hier angestrebten monatlich aufzustellenden Umsatzerfolgsrechnung. Die Erfolgsrechnung der Finanzbuchhaltung ist eine pagatorische. Sie "baut ihrem Wesen nach auf den Zahlungsvorgängen auf. Sie sucht die realen Güterbewegungen (Wertverzehr und Werterzeugung) durch die parallel laufende Gegenbewegung der nominalen Finanzwerte zu erfassen".³⁾

Die durchzuführende Leistungsrechnung löst sich dagegen - wie durch die Kennzeichnung als Umsatzerfolgsrechnung angedeutet - "von dem Wesensmerkmal der pagatorischen Finanzbuchhaltung und nimmt kalkulatorischen Charakter an".⁴⁾

Die Arbeit des Rechnungswesens muß rasch und wirtschaftlich abgewickelt werden können, ohne unnötige Aufblähung des Rechnungsapparates und ohne wesentliche Mehrarbeit. Deshalb ist es notwendig, daß Buchhaltung und Statistik reibungslos zusammenspielen, daß nicht der eine Zweig des Rechnungswesens das noch einmal erarbeitet, was der andere schon errechnet hat und daß jeder zur Erstellung derjenigen Betriebszahlen eingesetzt wird, die er genauer und wirtschaftlicher liefern kann als der andere. Die Bewegung vieler kleiner Warenmengen ist - wie erwähnt - einfacher, rascher und genauer mit Hilfe der Warenstatistik als durch die Buchhaltung zu erfassen.

Die betrieblichen Aufwendungen werden dagegen, da ihre Aufschlüsselung

1) Im gleichen Sinne auch Fischer (Neue Aufgaben, S. 20): "Bei der sich so rasch verändernden Wirtschaftslage ... ist es nicht mehr möglich, daß ... mit Erkenntnissen der Buchhaltung gearbeitet wird, die bereits historisch geworden sind. Dies trifft vielfach für Zahlen der Buchhaltung zu, ... die vielleicht monatelang zurückliegen.

2) Im gleichen Sinne äußert sich Kosiol in: "Kalkulatorische Buchhaltung", S. 18.

3) Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, S. 15.

4) Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, S. 16.

im Augenblick des Kostenanfalls zu schwerfällig wäre, zweckmäßigerweise in der Klasse 4 der Buchhaltung gesammelt. Die genaue Errechnung des Wertverzehr der einzelnen Leistungsgruppen, die Abrechnung und Aufschlüsselung der Kosten, geschieht dann wieder mit den Mitteln der statistischen Betriebsabrechnung.

3. Die Beobachtung der Warenbewegung als Ansatzpunkt einer Umsatzerfolgsrechnung

Da die Leistung und damit der Leistungserfolg eines Handelsbetriebes untrennbar mit dem Warenumsatz verknüpft ist,¹⁾ müssen Überwachung der Betriebsleistung und Steuerung der Umsatzerfolge bei einer genauen Erfassung der Warenbewegung ansetzen. Eine Gegenüberstellung der Zahlen des Gesamtumsatzes genügt dazu nicht. Denn wenn beispielsweise eine rückläufige Umsatzziffer festgestellt wird, so ist doch erst nach einer zeitraubenden Durchsicht der Bestände festzustellen, welche Artikel verlustbringende Ladenhüter sind.²⁾

Damit wird deutlich, daß zur Überwachung und erfolgswirksamen Steuerung der betrieblichen Umsatzeleistung eine tiefgreifende Übersicht über die Zusammensetzung der Betriebsleistungen und der Umsatzerfolge erforderlich ist. Da weniger die hervorragende Einzelleistung im Sinne eines besonders günstigen Einzelabsatzes als vielmehr die Erzielung einer guten Durchschnittsleistung erstrebenswert ist und zudem der Kontrollvorgang dem Rationalprinzip entsprechen sollte, ist mithin nicht der Einzelumsatz, sondern der einer Leistungs- d. h. Umsatzgruppe als Objekt der Leistungsrechnung heranzuziehen.

Die Aufgliederung des Gesamtumsatzes bzw. des Warenlagers kann nach "sachlichen Gesichtspunkten, z. B. nach Betriebsteilen",³⁾ sowie nach Lagerdauer oder Kalkulationsaufschlag erfolgen.⁴⁾ Die beiden letztgenannten Einteilungsgründe sind dabei eher zur weiteren Untergliederung von Hauptgruppen oder für Einzelerhebungen interessant.

Die örtliche Abgrenzung zeigt die Leistungsfähigkeit der einzelnen Betriebsteile

1) In diesem Sinne spricht Buddeberg von einem "Leistungsvollzug, der im Handel durch ... den Warenumsatz vollbracht wird" (vgl. Buddeberg "Über die Vergleichbarkeit der Handelsbetriebe, Köln und Opladen 1955, S. 110).

2) Vgl. hierzu auch Fischer, Allg. BWL 1957, S. 378

3) Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 378.

4) Vgl. hierzu auch Ruberg, Carl, Der Einzelhandelsbetrieb, Betriebswirtschaftliche Bibliothek, Reihe B, Essen 1951, S. 89, sowie Kellerer, Hans, Betriebsstatistik, Skriptum des Studentenwerkes München 1953, S. 59.

und Abteilungen.¹⁾ Meistens ergeben sich diese örtlichen Trennungen innerhalb der Einzelhandelsbetriebe aus dem Warencharakter nach der Gebrauchszusammengehörigkeit oder dem Verwendungszweck der Artikel.

Eine Einteilung der in einem Handelsbetrieb geführten Warengruppen nach ihrem Verwendungszweck erscheint für die hier angestrebte Leistungsrechnung deshalb besonders geeignet, weil die verschiedenen Warenarten oder Waren-gattungen auch jeweils spezielle Anforderungen an die Gesamtheit der betrieblichen Leistungen stellen. Man sollte daher von der groben Einteilung - etwa nach Möbeln, Kleidern oder Schuhen - zu einer spezielleren übergehen. In einem Schuhgeschäft ließe sich gruppieren nach Schuhen für Damen, Herren, Kinder, und weiter etwa in Sommer- oder Wintermodelle, und diese wiederum in solche für Straße, Arbeit, Sport, Gesellschaft. Ferner könnte dann noch eine Untergliederung dieser Gruppen nach Größen vorgenommen werden.

Der Vorteil einer solchen Aufgliederung nach dem Verwendungszweck wird ersichtlich aus einem Vergleich dieser Gruppierung mit einer anderen Einteilung, etwa nach der Gebrauchszusammengehörigkeit der Artikel. Ein nach letzterem Prinzip geordnetes Warensortiment würde z. B. in einem Handelsbetrieb der Textilbranche zur Bildung einer Gruppe von Herrenartikeln führen. Darunter könnten dann Sportheimden und Krawatten, Manschettenknöpfe, Kragenstäbchen, Ärmelhalter sowie evtl. Socken, Sockenhalter, Gürtel, Hosenträger u. a. m. zusammengefaßt werden. Eine solche Gruppierung brächte nicht nur Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Zusammensetzung der Artikel, sie könnte auch nur dienlich sein in etwaigen Umsatzvergleichen mit Damenartikeln des eigenen Betriebes oder im Vergleich mit Leistungen solcher Handelsbetriebe, welche auf den Absatz der so gebildeten Artikelgruppen spezialisiert sind. Diese Möglichkeiten sind aber bei einer Gruppierung der Artikel nach dem Verwendungszweck mit eingeschlossen. Die heterogene Zusammensetzung entsprechend der Gebrauchszusammengehörigkeit der Waren ist zudem ungünstig, wenn die Rechnung Ansatzpunkte für eine Leistungsrechnung liefern soll; denn die zusammengefaßten Artikel unterliegen in sehr unterschiedlichem Maße einer betriebspolitischen Beeinflussung und differieren stark in ihrem Beitrag zum Betriebserfolg.

Eine Aufgliederung der Umsatzgruppen entsprechend der Warenart ermöglicht eine rasche Anpassung des Systems an Wandlungen des Sortiments. Zudem ergibt sie einen klaren Erfolgsausweis der einzelnen Warengruppen und damit

1) Vgl. auch Ruberg, Einzelhandelsbetrieb, S. 135, "Abteilungsrechnung" und Kellerer, Betriebsstatistik, S. 64.

eine inner- und zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit der Hauptgruppen des betrieblichen Warenlagers.

Das gesamte Sortiment beispielsweise eines Textil-Einzelhandelsbetriebes wird dabei in Hauptgruppen eingeteilt, z.B. Damen-, Herren-, Kinderkleidung, Aussteuer- und Haushaltartikel. Innerhalb dieser Gruppen können weitere Unterteilungen vorgenommen werden, z.B. in Damenkonfektion, Herrenwäsche. Art und Umfang der Aufgliederung müssen sich nach dem Umsatzanteil und der Bedeutung des Einzelpostens im Rahmen des Gesamtbetriebes richten. Sie wird in einem Sortimentgeschäft anders aussehen als in einem Spezialgeschäft, in welchem eine einzelne Warenart noch mehrfach unterteilt werden kann. Während z.B. in einem Sortimentgeschäft eine Umsatzgruppe für Herrenhemden ausreichen kann, ist in einem Spezialgeschäft für Herrenwäsche diese Artikelgruppe zu unterteilen etwa in einfarbige und gemusterte Sportheimden, Skihemden, Arbeitshemden, Oberhemden, Frackhemden u. a. m. Bei Bedarf kann noch dazu nach Preisklassen aufgegliedert werden. Eine zu weitgehende Aufteilung ist besonders bei sehr kleinen und geringwertigen Objekten nicht empfehlenswert, da dadurch die betriebliche Kontrolle zu schwerfällig und damit unwirtschaftlich wird.

Wichtig ist, daß alle Waren des Handelsbetriebes in das System passen.¹⁾ Oft ist es schwierig, zu beurteilen, in welche Warenkategorie der einzelne Artikel gehört. Um zu klaren und vergleichbaren Ergebnissen zu gelangen, ist es zweckmäßig, einen detaillierten Warenkatalog aufzustellen, der alle Grenzfälle einer bestimmten Gruppe zuweist.

Die Dezimal-Klassifikation erleichtert die Warengruppierung nach Haupt- und Unterlagern.²⁾ Dieses Zehnersystem ist auch besonders praktisch für Großbetriebe, die im Lochkartenverfahren nach Warengruppen sortieren können.³⁾ Die Umsatzgruppen- oder Lagernummer wird bei allen Vorgängen der Warenbewegung, für das Bestellwesen, die Umsatzerfassung, die Inventur und dergleichen benutzt.

Die Übersichtlichkeit wird erhöht, wenn außer dem zahlenmäßigen Warenschlüssel noch Farben- oder Formsymbole herangezogen werden. So kann beispielsweise die Gruppe "Damen-Kleidung" eine gelbe Farbe erhalten. Alle Kontrollbögen dieses Hauptlagers und seiner Unterlager sind dann gelb.

Die Rechnungsvorgänge können auf den verschiedenen Bögen zur besseren Kennzeichnung mit farbigen Stiften eingetragen werden. Alle Subtraktionsvorgänge werden beispielsweise in roter Farbe verzeichnet, Umschlagsziffern grün und Additionen blau.

1) Vgl. Ruberg, Einzelhandelsbetrieb, S. 89.

2) Vgl. Ruberg, Einzelhandelsbetrieb, S. 89.

3) Vgl. Kellerer, a. a. O., S. 59.

III. Die Erarbeitung einer statistischen Überwachung der Leistungsseite des Handelsbetriebes

1. Schematischer Überblick über die Kontrolle des betrieblichen Umsatzprozesses

Für eine genaue Kontrolle genügt es nicht, nur Erfolgsbögen der Umsatzgruppen zu führen. Denn dieser eigentliche Erfolgsbogen erhält seine Zahlen erst zum Stichtag am Monatsende. Die Zahlen müssen aber schon vorher gesammelt und aufbereitet bzw. beobachtet und gesteuert werden. Um dieses Ziel zu erreichen, muß eine Gesamtorganisation¹⁾ durchgeführt werden, die den gesamten mit der Ware zusammenhängenden Betriebsablauf verfolgt, um vom Wareneingang über die Lagerung bis zum Verkauf für die Statistik alle notwendigen Zahlen bereitzustellen.

Kardex, Wareneingangsberichte (WEB) sowie Preisdifferenzlisten geben ihre Summen an den Kontrollbogen der Umsatzgruppe, der den Umsatz, den Wareneingang, die Preisdifferenzen und Rabatte, den monatlichen Endbestand sowie den Durchschnittsbestand des Warenlagers, den Lagerumschlag und die Handelsspanne festhält.

Das Ineinandergreifen der einzelnen Kontrollvorgänge der monatlichen Erfolgsrechnung soll im folgenden erklärt werden. (Vgl. Schema-Zeichnung nächste Seite!)

2. Die Kontrolle des Wareneingangs

Die Warenbeschaffung leitet den betrieblichen Umsatzprozeß ein und ermöglicht ihn.²⁾ Von ihr sind alle übrigen Teilprozesse des betrieblichen Leistungsvollzugs abhängig.³⁾ Sie muß schon vom Streben nach dem günstigsten Absatz geleitet sein.⁴⁾

Die Beschaffung setzt häufig eine Erforschung des Beschaffungsmarktes, eine Lieferantenanalyse, eine Bedarfsforschung voraus. Weitere Teilfunktionen der Warenbeschaffung sind Transportaufgaben, Mengendispositionen, Lagerung, Preisdispositionen und Kreditierung.⁵⁾ Es würde aber zu weit führen, alle mit

1) Vgl. Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 94.

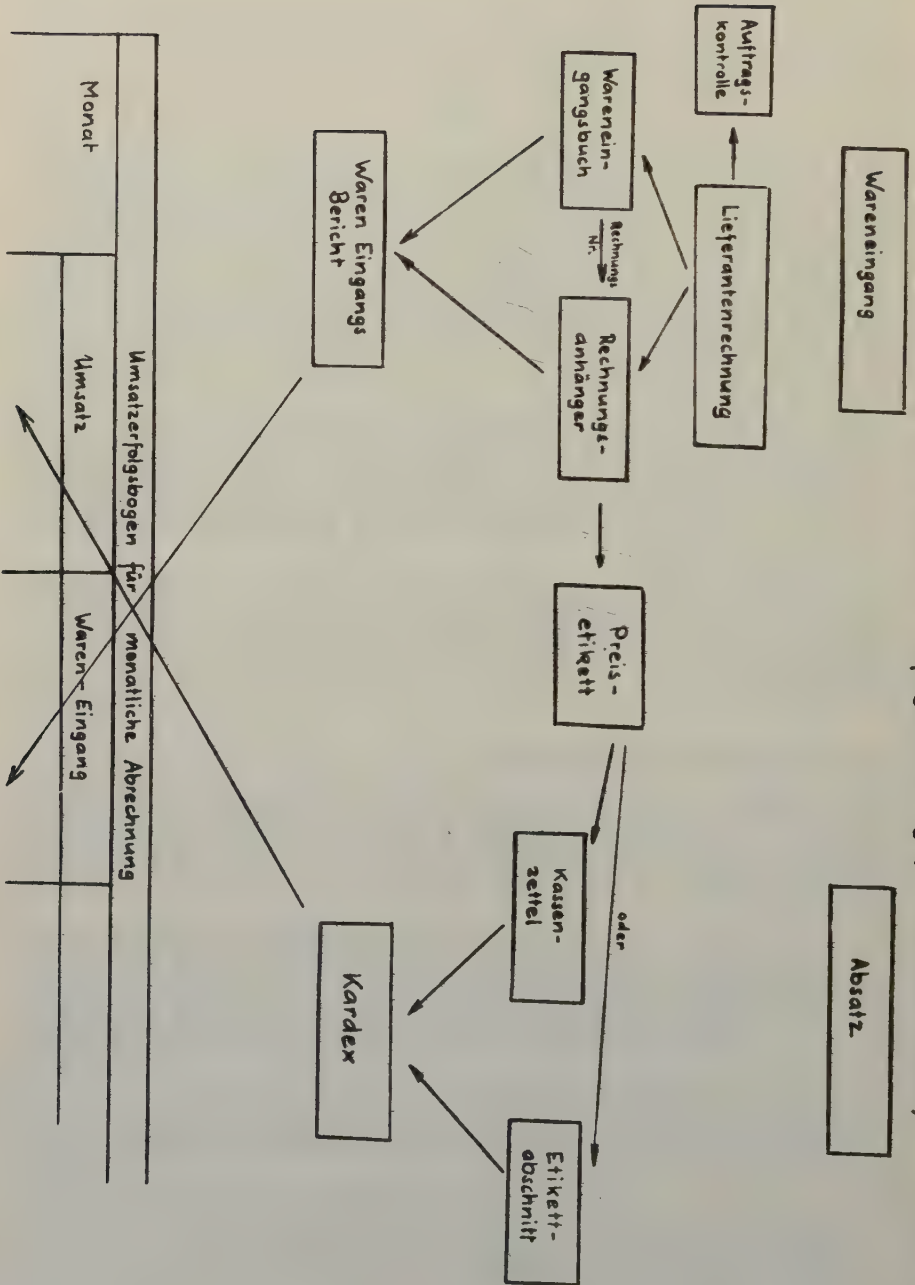
2) Vgl. Fischer, Guido, Betriebliche Marktwirtschaftslehre, Heidelberg 1953, S. 7.

3) Vgl. Buddeberg, Hans, Über die Vergleichbarkeit der Handelsbetriebe, Köln und Opladen 1955, S. 111.

4) Vgl. Fischer, Marktwirtschaftslehre, S. 7.

5) Fischer, Marktwirtschaftslehre, S. 77.

Kontrollvorgänge der Umsatzerfolgsrechnung (schemat. Überblick)



der Beschaffung zusammenhängenden Tätigkeiten,¹⁾ wie etwa die Angebots-einholung, die Vordisposition und Auftragserteilung, im Rahmen der Umsatz-erfolgsrechnung zu durchleuchten. Deshalb setzt die Kontrolle der Warenbe-schaffung beim Wareneingang an. Auch die Limitrechnung, die nicht unbedingt zur Errechnung des Umsatzerfolges der Warengruppen gehört, soll hier außer Betracht bleiben.

Der in der Artikelgruppe erfolgte Wareneingang des Monats setzt sich zusam-men aus Sendungen der Lieferanten, aus eigener Herstellung und aus Retouren der Kunden. Die Warenzugänge aus eigener Herstellung sind zumeist nur Verlagerungen von Waren in eine andere Umsatzgruppe. Sie werden in dem Abschnitt "Lagerüberweisungen" behandelt.

Bei den Retouren der Kunden werden Gutschriften zu Verkaufswerten ausge-stellt, wenn nicht gleich im Laden ein Umtausch erfolgt. Häufig nimmt der Käufer einen anderen Gegenstand der gleichen Artikelgruppe, so daß der Vorgang nicht als Wareneingang zu erfassen ist. Bei entsprechenden Mängeln geht die Ware an den Lieferanten zurück, wobei ebenfalls kein Warenzugang entsteht.²⁾

In diesem Abschnitt sollen nur die Wareneingänge behandelt werden, die über den Wareneingangsbericht der Statistik erfaßt werden. Der wertmäßige Waren-zugang ist hier gleich der Summe aller Einkaufsrechnungen einschließlich der Bezugskosten. Retouren an den Lieferanten und Preisnachlässe werden von der Summe abgezogen.

a) Der Arbeitsablauf bei der Erfassung und Bearbeitung des Wareneingangs

Die Umsatz erfolgsrechnung verbindet zweckmäßig mit der durch das Han-dels-Gesetzbuch vorgeschriebenen Untersuchung noch andere Kontrollen, um durch einen einheitlichen Kontrollvorgang Zeit und Kosten einzusparen. Im Rahmen der Gesamtorganisation zur Durchführung einer Leistungsgruppenrech-nung läßt sich der Kontrollvorgang³⁾ etwa wie folgt gestalten: Jede Warenrech-nung erhält sofort einen Anhänger. Die Vorderseite dieser Rechnungslasche gibt Aufschluß über den Durchlauf der Rechnung durch alle Kontrollen der Buch-haltung und Statistik. Auf der Rückseite werden die Vorgänge der Preisberech-

1) Ein umfangreicher Katalog der Tätigkeitsbereiche im Rahmen der Beschaf-fung findet sich z. B. bei Fischer, Marktwirtschaftslehre, S. 87.

2) Die Behandlung der Retouren an Lieferanten wird im folgenden Abschnitt besprochen.

3) Vgl. schematische Darstellung des Kontrollvorganges.

nung nach Warengruppen getrennt erfaßt.

Es wird festgestellt, ob die Ware mit der Rechnung des Lieferanten übereinstimmt und mit der Bestellung, die der Betrieb aufgegeben hatte. Der Rechnungsbetrag wird nach Wert und Menge von dem Auftrag abgeschrieben, so daß der noch ausstehende Auftragsrest erkennbar wird. Die Auftragskontrolle wird auf der Rechnungslasche verzeichnet.

Die berechneten Transportkosten und evtl. in Rechnung gestellte Verpackungskosten werden mit den vorgeschriebenen oder notwendigen Kosten verglichen. Neben der Prüfung der Lieferantenrechnung hat eine Durchsicht der Rechnung des Spediteurs zu erfolgen. Schließlich wird auch die Preisauszeichnung auf ihre Richtigkeit geprüft.

Bei der Bearbeitung wird die Rechnung dann in ein Kontrollbuch, ein Wareneingangs- oder Rechnungsnummernbuch eingetragen. Sie erhält dadurch eine fortlaufende kontrollierbare Nummer, die auf dem Rechnungsanhänger vermerkt wird. Nach der Festsetzung des Angebotspreises werden die Einzelzahlen der jeweiligen Umsatz- oder Lagergruppen auf der Rechnungslasche addiert. Die gesamten Einstands- und Angebotspreise werden in den entsprechenden Bogen des Waren-Eingangs-Berichtes übertragen. Der WEB enthält somit: Eigene Rechnungsnummer und Rechnungsdatum, Name und Ort des Lieferanten, die Menge der Ware, die Warenbezugskosten - soweit diese nicht sofort erfaßbar und später aufgeteilt wurden - , Einstands- und Verkaufswert der Artikel.

Wenn ein Mangel der Ware sofort erkannt wird, erfolgt in der Regel Rücksendung, und der Betrag wird von der Rechnung abgesetzt. Auf Grund von Beanstandungen gewährte Vergütungen werden vom Einstandspreis der Ware abgezogen.

Versteckte Mängel der Ware werden oft erst dann bemerkt, wenn die Rechnung bereits ausgewertet und in den Waren-Eingangs-Bericht eingetragen ist. In diesem Fall erhält der Lieferant die Durchschrift einer "Buchungsaufgabe". Diese Buchungsaufgabe dient in der Buchhaltung und in der Statistik zur Kürzung des Waren-Einganges. Im WEB werden die Retouren der betroffenen Warengruppen zur Kennzeichnung des notwendigen Subtraktionsvorganges rot eingetragen und am Monatsende vom Wareneingang abgezogen.

Am Ende jeden Monats werden die Spalten aller Waren-Eingangs-Berichte addiert, so daß die eingekaufte Gesamtmenge sowie der gesamte Einstands- und Verkaufswert der eingekauften Waren jeder Umsatzgruppe zu ersehen sind. Die Zahlen werden in die Spalte "Waren-Eingang" des entsprechenden Erfolgsbogens übertragen. Damit hat man die durchschnittlichen Kalkulationsquoten für die Eingänge in den einzelnen Monaten sowie für die kumulierten Eingänge jeweils

bis zum Monatsende sofort vor Augen.¹⁾

Unter der Kalkulationsquote, deren Berechnung eine Eigentümlichkeit der handelsbetrieblichen Kalkulation darstellt, ist die in Prozenten des Verkaufspreises ausgedrückte Differenz zwischen Verkaufs- und Einstandspreis zu verstehen.²⁾ Wird sie vom Verkaufspreis rückwärts errechnet, so ergibt sich die Bruttohandelsspanne,³⁾ auch Kalkulationsabschlag⁴⁾ genannt. Wenn beispielsweise ein Artikel für DM 100. - eingekauft wurde und nun für DM 150. - zum Verkauf geboten wird, so beträgt die Kalkulationsquote $33 \frac{1}{3} \%$, nämlich ein Drittel des Verkaufspreises.⁵⁾ Soweit diese Quote nur für die Wareneingänge berechnet wird, erhält sie in der Praxis auch die Bezeichnung "Anfangskalkulation" oder "Kalkulation I".

Die Höhe der Kalkulationsquote des Wareneingangs wird im Einzelfall jeweils durch die Preiskalkulation bestimmt, wobei sowohl die Selbstkosten eines Artikels als auch die Markt- und Konkurrenzverhältnisse oder gar eine gefühlsmäßige oder traditionsgebundene Einstellung die Wahl des Zuschlagssatzes beeinflussen können. Die Festsetzung des Angebotspreises - und damit gleichzeitig der Anfangskalkulation - wird weiter unten erläutert. An dieser Stelle ist daher nur festzuhalten, daß der Einzelhändler oft gezwungen ist, Waren unter den gewollten kostendeckenden Zuschlägen abzugeben. Aufgabe der Preisstellung und der Kalkulationsüberwachung kann es dann nur sein, nicht in jedem Einzelfall - d. h. nicht bei jedem Artikel oder in jeder Gruppe von Artikeln -, sondern im Durchschnitt des Gesamtbetriebes eine bestimmte Kalkulationsquote zu erzielen.⁶⁾

Die ständige Überwachung und Fortschreibung der Anfangskalkulation sowohl der einzelnen Warengruppen als auch aller Eingänge insgesamt ist dabei erst ein Schritt zur Kontrolle der Betriebsgebarung und Steuerung der Kalkulation. Wichtig ist es vor allem, die Entwicklung der ursprünglich gewollten Kalkulationshöhe zu beobachten und zu diesem Zweck die Anfangskalkulation mit der später zu ermittelnden Kalkulationsquote zu vergleichen, welche auf dem Lagerbestand des Betriebes ruht.⁷⁾ Vor allem

1) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 92.

2) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 91.

3) Vgl. Fischer, Allgemeine BWL, S. 443.

4) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 51.

5) Rechnungsbeispiel: Kosiol, Warenkalkulation, S. 51, vgl. auch Kellerer, Betriebsstatistik, S. 59.

6) Über die Anwendungsmöglichkeiten eines kalkulatorischen Ausgleichs handelt der Abschnitt "Auswertung der Umsatzzahlen".

7) Feststellung der Durchschnittsquote des Lagerbestandes vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 97. - Zur Kalkulationsquote des Lagerbestandes vgl. auch den Abschnitt "Der Bruttoerfolg", S. 77 ff.

muß der Betrieb einen Überblick haben, wie im Durchschnitt das Verhältnis zwischen dem schließlich erzielten Nettoerfolg und der anfänglich festgesetzten Kalkulationsquote ist, weil nur auf Grund dieser Kenntnisse der geplante Betriebserfolg zielbewußt angesteuert werden kann.

Die Berechnung und Beobachtung der verschiedenen notwendigen Daten wird weiter unten dargestellt. Es ist hier lediglich festzuhalten, daß einzelne Zahlen nicht allein gesehen werden dürfen, da sie erst im Zusammenhang ein richtiges Bild und eine Arbeitsunterlage liefern.

b) Die Ermittlung des Einstandspreises

Greifbar und realisierbar wird der Warenwert für den Kaufmann erst, wenn die Güter im Laden sind. Die Eingänge gelangen nicht zu den reinen Warenkosten auf das Lager, sondern zu Einstandswerten. Z. T. werden diese Werte dem Einzelhandelsgeschäft vom Beschaffungsmarkt vorgegeben. Der Betrieb hat aber die Möglichkeit, auf den Preis der von ihm gekauften Waren einzuwirken. Damit beeinflußt er maßgeblich die Wareneinstandswerte, denn der Warenpreis bildet den Hauptanteil dieser Kosten.

Der Einstandspreis setzt voraus, daß sämtliche Einkaufskosten für Provisionen, Reisespesen, Porto, Telefongebühren, Frachten, Umschlagskosten, Rollgelder, Zölle, Transportversicherungen, Kosten der Selbstabholung, sonstige Belastungen, Spezialverpackungen¹⁾ u. a. zu dem reinen Warenwert hinzugezählt werden. Diese Nebenkosten können teilweise beim Lieferer entstehen und sind dann entweder offen in Rechnung gestellt oder im Kaufpreis der Waren enthalten.²⁾ Auch im Einzelhandelsbetrieb selbst können solche Nebenkosten anfallen. Gemeint sind hier natürlich nur die Kosten, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der zu beschaffenden Ware stehen; denn sonst sind es allgemeine Handlungskosten.

Wenn die Rechnung nur einen Artikel enthält, ist der Wareneinstandswert ohne Schwierigkeit zu ersehen. Bei gleichartigen Artikeln einer Umsatzgruppe können die Bezugskosten ebenfalls direkt zugerechnet werden.

Häufig setzt sich aber eine Warensendung aus Gütern der verschiedensten Gruppen zusammen. Dann ist die zusammengesetzte Bezugskalkulation anzuwenden,

1) Vgl. auch: Fischer, Marktwirtschaftslehre, S. 79: "Die wichtigsten Beschaffungskosten". - Kalveram, "Wirtschaftsrechnen", Wiesbaden, ohne Erscheinungsjahr, S. 163 ff.: "Kosten des Warenbezugs". - Kosiol, Warenkalkulation, S. 15 ff.: "Die unmittelbar dem Warenpreis verknüpften Kosten (Warenkosten)".

2) Vgl. Fischer, Marktwirtschaftslehre, S. 79, und Ruberg, Einzelhandelsbetrieb, S. 143.

die weiter unten erklärt wird. Die Warenbezugskosten, die Wert- oder Mengenspesen,¹⁾ werden nach einem Prozentzuschlag verteilt. Provisionen, Wertzölle und Transportversicherungen werden entsprechend dem Wert der Artikel zugerechnet. Verpackung, Rollgelder und z. T. Frachtkosten werden je nach dem Mengenverhältnis innerhalb der Sendung aufgeteilt.²⁾

Bei der Aufteilung der Warenbezugskosten auf die in der Sendung enthaltenen Warengruppen ergeben sich besondere Probleme. Während eine Aufschlüsselung der Wertspesen noch relativ einfach entsprechend dem Wert der gelieferten Waren auf die darin enthaltenen Warengattungen aufgeschlüsselt werden kann, ist die Ermittlung der auf diese Waren entfallenden Mengenspesen bedeutend schwieriger. Es wäre hier z. B. zu fragen, ob Transportkosten etwa nach dem Gewicht der in der Sendung enthaltenen Waren oder nach dem Platzverbrauch innerhalb der Sendung auf die Warengruppen zuzuschlüsseln seien, wobei dann wiederum die Feststellung des Gewichtes bzw. des Platzverbrauches Schwierigkeiten bereiten würde.

Häufig wird man - trotz der grundsätzlich vorhandenen Möglichkeit, einen weitgehend dem Verursachungsprinzip entsprechenden Schlüssel zu finden - aus wirtschaftlichen Erwägungen auf eine höchstmögliche Genauigkeit der Bezugskostenermittlung verzichten müssen. Als Kompromißlösung wird man dann, wenn die Mengenspesen gering sind, alle Spesen nach den Werten der bezogenen Artikel aufteilen. Dies wird die wirtschaftlichste Methode sein, da die Ermittlung relativ einfach ist. Sind aber die Mengenspesen weit höher als die Wertspesen, würde zur genaueren Ermittlung nach den Mengen aufzuschlüsseln sein. Hierbei müßten das Gewicht und der Platzverbrauch geschätzt werden. Letzteres läßt aber nach dem oben Gesagten schon erkennen, daß eine absolute Genauigkeit dieser Schlüsselung nicht zu erzielen ist.

Die einzelnen Waren sind sehr unterschiedlich mit Nebenkosten belastet. Wenn die tatsächlichen Einstandswerte der Artikelgruppen berechnet und in inner- und zwischenbetrieblichen Vergleichen überprüft werden sollen, dann müßten eigentlich restlos alle Beschaffungskosten (Beschaffungskosten = reiner Warenpreis + Bezugskosten) nach Warengruppen erfaßt werden. Das ist aber nicht möglich. Eine genaue Zurechnung der Beschaffungskosten kann daher nur angestrebt, aber nicht erreicht werden. Ein Teil der Betriebskosten, besonders die erweiterten Beschaffungskosten, kann nur als Gemeinkosten verrechnet werden. Die Kosten des Einkaufspersonals, der Miete und Einrichtung des Einkaufsbüros, des

1) Vgl. Fischer, Neue Aufgaben, S. 118, sowie Fischer, Allgemeine BWL, 6. Aufl., Heidelberg 1952, S. 318.

2) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 61 und S. 23.

eigenen Fuhrparks, der die Waren selbst abholt, die Kreditkosten für die Beschaffung, die Kosten der Markt- und Meinungsforschung werden pauschal erfaßt und monatlich mit Hilfe der Abrechnungsbögen der Kostenrechnung auf die betrieblichen Leistungsbereiche verteilt.

Zur Errechnung des Einstandspreises sind sämtliche Preisminderungen für Retouren, Beanstandungen, Preisdifferenzen vom Fakturenwert abzusetzen. Auch die Rabatte werden abgezogen, jedoch keine Boni. Denn die einzelne Einkaufsrechnung ist für den Bonus lediglich Berechnungsgrundlage. Die Vergütung selbst hat mit dem Anschaffungspreis nichts mehr zu tun.

3. Die Kontrolle des Absatzes

a) Die Erfassung der Absatzzahlen

Wie bereits dargelegt wurde, ist eine detaillierte Erfassung der Absatzzahlen, d.h. der am Markt erzielten Leistungsergebnisse erforderlich, um den Leistungs- oder Umsatzerfolg nach Warengruppen ermitteln zu können. Dabei ist zu beachten, daß die erfaßten Zahlen nicht nur der reinen Absatzkontrolle, sondern der Überwachung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung, und zu diesem Zweck auch der Ermittlung des Lagerbestandes und des Lagerumschlages dienen sollen.

Die laufend erstellten Betriebsleistungen, d.h. die mit dem Absatz abgeschlossenen handelsbetrieblichen Tätigkeiten oder Umsatzleistungen bzw. die Umsätze im Sinne des Leistungs- oder Umsatzergebnisses, können für diese Kontrolle auf verschiedene Weise erfaßt werden.¹⁾ Fischer²⁾ unterscheidet in diesem Zusammenhang eine direkte und eine indirekte Erfassung des Umsatzes. Als indirekte Ermittlung bezeichnet er die Skontration im Rahmen der Buchhaltung. Sonach sind die Bestandsvergleiche zum Zwecke der Umsatzerfassung - auch wenn sie auf Grund körperlicher Bestandsaufnahmen zu verschiedenen Zeitpunkten vorgenommen werden - als indirekte Methoden der Umsatzerfassung anzusehen. Diese Ermittlungsverfahren wurden bereits weiter oben für Einzelhandelsgeschäfte mit breitem Sortiment als zu zeitraubend abgelehnt.

Als direkte Erfassung des Umsatzes bezeichnet Fischer die Verfahren, welche auf den Belegen für die Warenbewegung fußen, wie etwa auf Quittungen, Kassen-

1) Vgl. die Ausführungen zum Umsatzbegriff, in denen der Umsatz im Sinne des Absatzes zum Ausgangspunkt der Überwachung der Leistungsseite des Handelsbetriebes gewählt wurde. S.

2) Vgl. Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 368.

zetteln, Versandanzeigen, Rechnungen¹⁾ usw. Der Warenabsatz wird demnach bei der direkten Umsatzermittlung im Augenblick des Abgangs der Artikel aufgezeichnet.

Für wenige Warengruppen mit weitgehend gleichbleibender Zusammensetzung und großem mengenmäßigem Umsatz, z. B. Kurzwaren, kann diese Kontrolle auch mit Hilfe eines Reservelagers durchgeführt werden. Verkaufs- und Reservelager sind dann scharf zu trennen, und jeder Abgang von der Reserve wird als Umsatz erfaßt.

Dieses Verfahren ist aber nicht genau, zudem kann es schon wegen der allgemeinen Tendenz zum Abbau der Reservelager - bedingt durch das Streben nach Erhöhung des Lagerumschlages und nach Ausnutzung der Werbewirkung der im Verkaufsraum gezeigten Waren²⁾ - keine große Bedeutung erlangen. Vor allem ist dieses Verfahren der Umsatzermittlung deshalb abzulehnen, weil es nicht für alle Warengruppen und auch nicht für alle Handelsbetriebe in gleichem Umfang anwendbar ist.

Zweckmäßig wird der Umsatz der Warengruppen nur mit Hilfe der Statistik ermittelt. Da es wegen der dazu erforderlichen Entschlüsselung der Angaben des Preisetiketts zu zeitraubend ist, den Umsatz zu Einstandspreisen festzuhalten - wenngleich dieses Verfahren den Vorteil einer unmittelbaren Erfassung des Wareneinsatzes brächte -, und da Verrechnungswerte nur für wenige Artikel eines breiten Sortiments geeignet sind, kommt für die Umsatzerfolgsrechnung nur das Verfahren in Betracht, welches den Umsatz zu Verkaufswerten festhält.

Theoretisch kann zwar die Umsatzrechnung vom vereinnahmten Betrag, dem steuerlichen Ist-Umsatz, ausgehen. Da aber die Dubiosen im Hinblick auf Zahlungseingänge unwichtig sind gegenüber einer raschen Errechenbarkeit des Umsatzerfolges, und die Umsatzrechnung zudem nur die mit dem Absatz abgeschlossene Betriebsleistung kontrollieren soll,³⁾ knüpft die Erfolgsrechnung der Warengruppen an den steuerlichen Soll-Umsatz an. Umsätze im Sinne der monatlichen Erfolgskontrolle sind daher alle Warenausgänge aus dem Geschäft, nicht aus dem Reservelager. Sobald ein Gut nicht für den Eigenverbrauch aus dem Verkaufslager und dem Laden herausgeht, wird es mit dem ausgezeichneten Verkaufspreis als Umsatz erfaßt. Dabei ist es gleichgültig, ob die Ware ver-

1) Vgl. Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 368.

2) Zur Werbewirkung der Ware im Ladeninneren vgl. Henzler, Reinhold, Ladenpflege als Funktion der Einzelhandelsbetriebe, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", 27. Jahrg., Wiesbaden 1957, S. 156 ff.

3) Vgl. die oben angeführten Überlegungen zur Abgrenzung des Umsatzbegriffes in der Leistungsrechnung.

kauft oder verschenkt¹⁾ wurde, ob der Kunde die Ware bezahlt hat oder nicht. Der Absatz eines Artikels wird im Augenblick des Verkaufs an Hand des Preisetiketts oder des Kassenzettels festgehalten.

Bei großen Stücken hat das Etikettverfahren²⁾ einige Vorteile. Das perforierte Etikett kann rasch in mehrere Abschnitte zerlegt und unmittelbar zur Statistik herangezogen werden. Der Wegfall des Kassenzettels ermöglicht eine schnellere Abwicklung des Verkaufsvorganges. Da nur ein Beleg von der Eingangsrechnung bis zur Statistik verwendet wird, werden solche Fehlerquellen, die in der Übertragung der Daten liegen, ausgeschaltet. Der Nachteil dieses Verfahrens ist, daß eine generelle Anwendungsmöglichkeit für alle Artikelgruppen fehlt.

b) Das Kassenzettelverfahren

Die Erfolgsrechnung der Umsatzgruppen sollte sich daher zweckmäßig auf die Kassenzettel³⁾ als Grundlage der Umsatzstatistik stützen. Der Kassenzettel erfüllt somit gleichzeitig verschiedene Kontrollfunktionen. Er gibt dem Kunden eine Zusammenstellung der gekauften Ware und ist die Quittung. Für den Verkäufer ist der Zettel Grundlage seiner Leistungskontrolle. Der Kasse dient er als Beleg zum Kassieren, dem Packtisch zur Waren- und Quittungskontrolle. Er wird zudem in der Verkaufsstatistik zur Kontrolle der Umsätze und der Lagerbewegung herangezogen und dient damit wieder als Grundlage zur Einkaufsplanung des Geschäftes und seiner Abteilungen.

-
- 1) Zum Problem der Behandlung von Geschenken vgl. Abschnitt "Preisänderungen", S.
 - 2) Die z. B. im Textileinzelhandel gebräuchlichsten Etikettverfahren sind die Anker-Auszeichnung und das IMW-System. Das fünfteilige Etikett der Ankerauszeichnung liefert je einen Abschnitt für Käufer, Kasse, Packtisch, Verkäufer und Lagerkartei. Dieses Verfahren ermöglicht durch ein Zählwerk gleichzeitig mit dem Druck der Etiketten eine rasche Erfassung der Warenzugänge im Einkaufs- und Verkaufswert. Es ist jederzeit möglich, eine Kalkulationskontrolle und eine Rechnungskontrolle durchzuführen hinsichtlich Betrag und Stückzahl. - Das IMW-System arbeitet mit dreiteiligen Etiketts, von denen je ein Abschnitt für Kunden, Kasse und Packtisch verwendet wird. Im Gegensatz zur Ankerauszeichnung hat IMW kein Zählwerk und ist daher billiger als die Anker-Anlage, die etwa 10 000. -- DM kostet. Das System ermöglicht einen Druck der Etiketten von der Rolle und ist daher auch für Großauflagen geeignet.
 - 2) Vgl. Ruberg, Carl, Statistik in Handels- und Industriebetrieben, Wiesbaden 1950, S. 41.

Das Kassenzettelverfahren im Rahmen der Umsatzerfolgsrechnung hat auch einige Nachteile: Es besteht die Gefahr von Übertragungsfehlern bei dem Abschreiben der Daten vom Etikett. Außerdem wird das Verkaufspersonal belastet, was sich besonders beim Hochbetrieb störend bemerkbar macht. Bei sehr geringwertigen Artikeln ist die zusätzliche Erfassungsarbeit für die Statistik im Verhältnis zum Warenwert zu groß. Hier besteht die Möglichkeit, das Verfahren zu vereinfachen. Die Kurzwaren können beispielsweise unter einer gemeinsamen Lagernummer gesammelt werden. Beim Verkauf sind dann nur die Nummer der Warengruppe und der Verkaufswert anzugeben, nicht etwa die Anzahl der verkauften Druckknöpfe. Die Artikelbezeichnung kann in diesem Fall sogar wegfallen. Kellerer¹⁾ schlägt zur Erleichterung der gruppenweisen Aufbereitung der Daten der Kassenzettel die Verwendung perforierter Durchschläge vor. Diese Perforierung würde in der Tat die Auswertung der Kassenzettel wesentlich beschleunigen. Da aber bei Verwendung solcher zerlegbarer Blätter zwei Durchschläge angefertigt werden müssen - einer muß zur Kontrolle für Revisionszwecke aufbewahrt werden -, verzögert dieses Verfahren, welches das Dazwischenlegen von zwei Kohlepapieren erfordert, die Kundenbedienung. Es ist deshalb zweckmäßiger, mit nur einem Durchschlag zu arbeiten, der in verkaufsschwachen Zeiten ausgewertet werden kann.

Die Anwendung des Karbonverfahrens, bei dem die Rückseite des Originalzettels bereits mit Kohle überzogen ist und ein Pauspapier erübrigt, wird für Kassenzettel zu kostspielig. Der Kunde dürfte zudem nur die zweite - vielleicht weniger lesbare Durchschrift - erhalten, da das karbonierte Papier für ihn unangenehm und nicht mit Werbeaufdruck zu versehen wäre.

Das Preisetikett

Das Preisetikett, das z. B. im Textileinzelhandel der Warenauszeichnung dient,²⁾ ist hier Ausgangspunkt der lagerweisen Umsatzerfassung. Die gesetzliche Grundlage dieser Auszeichnung ist § 8 der Verordnung über die Preisbildung für Spinnstoffe und Spinnstoffwaren vom 17. September 1939. Außer dem Verkaufswert sind noch andere Angaben auf dem Preisetikett teils wichtig, teils unerlässlich.

Drei weitere Daten sind wesentlich und dürfen auf einem Preisetikett im Textileinzelhandel nicht fehlen: die Rechnungsnummer, das Datum des Wareneingangs und - für die Umsatzerfolgsrechnung - die Umsatzgruppen- oder Lagernummer. Dabei ist darauf zu achten, daß bestimmte Stellen des Etiketts immer für die gleichen Angaben verwendet werden.

1) Vgl. Kellerer, a. a. O., S. 64.

2) Vgl. Ruberg, Statistik, S. 41.

Die Warengruppen- oder Lagernummer muß für die Umsatzrechnung deutlich vermerkt werden. Sie läßt sich dann ohne Schwierigkeiten beim Verkauf auf den Kassenzettel über tragen.

Nach § 8 der erwähnten Verordnung muß auf dem Etikett die Rechnungsnummer verzeichnet werden. Es soll dadurch ein Rückgriff auf die Eingangsrechnung und eine Prüfung der Kalkulation möglich sein. Außer den gesetzlichen Vorschriften sprechen auch praktische Gründe für die Verzeichnung dieser Angabe. Wenn keine eigene Fabrikantennummer vorhanden ist, so kann bei Reklamationen und Nachbestellungen der Waren aus der Rechnungsnummer der Lieferant des Artikels in kürzester Zeit festgestellt werden. Auch steuerlich kann die Rechnungsnummer von Bedeutung sein, wie weiter unten ersichtlich wird.

Wichtig ist, das Eingangsdatum der Ware möglichst nach Monat und Jahr zu vermerken, was verschlüsselt geschieht, damit der Kunde es nicht erfährt. Die Verkaufsleitung kann mit Hilfe des Wareneingangsdatums die Altersgliederung der Waren erkennen und eine systematische Sortimentspflege betreiben. Diese Arbeit wird durch ein rasch kontrollierbares Farb- oder Formensymbol erleichtert.¹⁾

Neben den notwendigen Angaben auf einem Preisetikett sind einige zusätzliche Daten zweckmäßig, z. B. die Nummer des Fabrikanten, die Artikelnummer, die Größe und Breite des Artikels und bei Meterware auch die Metrage. Diese können für Sortimentskennziffern ausgewertet werden.²⁾ Für die Kundenberatung und zur Unterstützung der Verkaufsgespräche können z. B. im Textileinzelhandel auf dem Preisetikett auch Angaben über Zusammensetzung und Verwendungsmöglichkeiten des Materials gemacht werden. Diese Bemerkungen können statt auf das Preisetikett ebenso auf eine eigene Karte geschrieben werden. Aber beide, die Angaben des Preisetiketts und die Bemerkungen zur Ware, sollten immer in einem engen Zusammenhang bleiben, um Verwechslungen zu vermeiden.

Gegen die Verzeichnung des Einkaufspreises auf dem Etikett der Waren sprechen mehrere Überlegungen. Es besteht keine gesetzliche Verordnung, auch keine Vorschrift der Steuerbehörden, die diese Angabe verlangt. Der Einstandswert wird weder für die Ermittlung des Umsatzerfolges noch für die Inventur benötigt, da beide Aufstellungen auf Verkaufswertzahlen beruhen. Die Ermittlung des Einkaufspreises geschieht in der Leistungserfolgsrechnung - wie später zu zeigen

1) Vgl. hierzu Kellerer, a. a. O., S. 60.

2) Zu Sortimentskennziffern vgl. Schreiterer, Gerhard, Produktivitätsmessung im Handel, in: "Der Markenartikel", München 1957, S. 484, dort zitiert nach Brandt, S. Die Überwachung der Sortimente in den Großbetrieben des Einzelhandels, Düsseldorf 1957, S. 181.

sein wird - durch Abwertung des Verkaufspreises mit Hilfe der durchschnittlichen Kalkulationsquote. Bei notwendigen Preisherabsetzungen kann es sogar sehr hinderlich sein, den Einstandswert der Ware vor Augen zu haben. Denn die Herunterzeichnung des Preises geschieht dann oft nicht nur im Hinblick auf den Absatz der Ware, sondern der Einstandswert soll wenigstens abgegolten werden.¹⁾ Um jedoch der Steuerbehörde rasch die Richtigkeit der Bewertung beweisen zu können, ist es nach der bestreitbaren Meinung vieler Kaufleute nach wie vor klug, den Einstandswert auf dem Etikett ebenfalls zu verzeichnen. Das ist die Praxis vieler großer Häuser. Die Steuerbehörde kann zwar auch mit Hilfe der Rechnungsnummer die Einstandswerte der Artikel aus den Lieferantenrechnungen feststellen. Nur ist dieser Weg für sie etwas umständlicher.

Die Kassenzettel und ihre Erfassung

Die Erfassung der Angaben der Kassenzettel, die für statistische Auswertungen notwendige Aufzeichnung von Warengruppen-Nummer, Anzahl, Artikelbezeichnung und Preis, kann entweder gleich beim Kassivorgang oder aber gesammelt nach Abschluß des Verkaufstages in einem Kardex nach Warengruppen getrennt vorgenommen werden.

Es ist denkbar, daß in einem Handelsbetrieb für jede Hauptumsatzgruppe eine eigene Kasse vorhanden ist, die besondere Rubriken für die Untergruppen des Lagers enthält. Die Kasse in der Abteilung "Damenkonfektion" hält z.B. die Umsätze in den Warengruppen Kleider, Mäntel, Röcke, Blusen getrennt fest.

Am Abschluß des Verkaufstages brauchen die jeweiligen Summen nur aus dem Kontrollstreifen der Kasse abgelesen und in die Kardex-Blätter eingetragen zu werden. Die Spalten des Kardex werden am Monatsende ausgerechnet, und die Gesamtsummen des wert- und mengenmäßigen Umsatzes werden dann in die entsprechenden Abschlußbögen der Warengruppen übernommen.

Bei Rücknahme und Umtausch von Waren werden Ware und Kassenzettel der zurückgenommenen Ware rot durchkreuzt. Dadurch wird bei der Kardex-Eintragung kenntlich, daß der Betrag des Kassenzettels rot in die entsprechende Spalte einzutragen, d.h. am Monatsende abzusetzen ist.

Wird nach dem Zurückgeben an Stelle der beanstandeten Ware eine andere gekauft (Umtausch), so ist dies ein neuer Vorgang, für den ein neuer Kassenzettel mit den erforderlichen Angaben ausgeschrieben wird. Wenn aber ein Artikel

1) Vgl. Witte, I. M., Betriebsplanung als Mittel zur Rationalisierung, in: "Der Volkswirt", Sonderbeilage "Einzelhandel" zu Nr. 42 vom 16. Okt. 1954, S. 18.

gegen eine Ware der gleichen Umsatzgruppe umgetauscht wird, so bleibt die Stückzahl der Warengruppe die gleiche. Differenzen zwischen den Preisen der zurückgegebenen und der neuen Ware sind daher reine Geldvorgänge. Es ist also nicht der volle Kaufpreis der neuen Ware zu erfassen, sondern nur der Differenzbetrag.

Wenn der neue Artikel einen höheren Preis hat, wird die Differenz im Kardex als Erhöhung des wertmäßigen Umsatzes erfaßt. Bei niedrigerem Preis der neuen Ware ist umgekehrt vorzugehen. Die Differenz wird rot in den Kardex eingetragen und am Monatsende vom Gesamtwert des Umsatzes abgesetzt.

Wird beim Umtausch einer Ware ein Gutschein ausgegeben, so wird der zurückgegebene Kassenzettel rot durchgekreuzt und als Warenrückgang im Kardex erfaßt, d. h. vom Umsatz abgesetzt. Der Gutschein gilt als Zahlungsmittel. Er wird bei Neukauf wie Bargeld in die Kasse übernommen, während über den gekauften Artikel ein normaler neuer Kassenzettel ausgeschrieben wird. Wenn ein (Geschenk)Gutschein an der Kasse bezahlt wird, so ist das ein reiner Geldvorgang ohne Verbindung mit einer Warenbewegung. Es zeigt sich also im Zeitpunkt der Ausstellung des Scheines noch keine Auswirkung auf die monatliche Umsatz-Erfolgsrechnung. Erst bei Kauf gegen den Gutschein findet eine Warenbewegung statt, die in der Umsatzrechnung in der entsprechenden Lagergruppe erfaßt wird. Auch der Geschenk-Gutschein ist als Bargeld anzusehen.

Da im eben erwähnten Sinne einer Leistungsrechnung alle Warenausgänge Umsätze sind, besteht für die Umsatz-Erfolgsrechnung kein Unterschied zwischen Bar- und Kreditverkäufen. Der volle Verkaufspreis wird beim Warenausgang erfaßt, wenn auch ein Teil der Kaufsumme erst später bezahlt wird. Ratenzahlungen berühren die Leistungsrechnung nicht.

Es ist jedoch zweckmäßig, den Kassenertrag und die Umsatz-Erfolgsrechnung, d. h. die Geldeingänge und die Warenausgänge, aufeinander abzustimmen. Die Kreditverkäufe werden deshalb zweckmäßig an der Kasse festgehalten, zumindest in einer einfachen Kladde notiert. Wenn die kreditierte Summe von dem Umsatzbetrag der Erfolgsrechnung abgezogen wird und die eingehenden Ratenzahlungen zugezählt werden, dann ist auf einfache Weise eine Übereinstimmung der monatlich abzuschließenden Umsatz-Erfolgsrechnung mit der Kasse erreicht.

c) Die Kontrolle und die Überwachung der Preisänderungen

Die Preisänderungen beim Verkauf

Die im Einzelhandel als Preisänderungen bezeichneten Vorgänge treten meistens in der Form von Preisherabsetzungen auf. Preisherabsetzungen sind im Einzelhandel - z. B. im Textileinzelhandel - ein großer Kostenfak-

tor. ¹⁾ In ihnen zeigt sich die Auswirkung des Risikos der Textilbetriebe. ²⁾ Ihre Erfassung und Überwachung ist wichtig für den Unternehmer, denn die Preisdifferenzen ändern die ursprüngliche Kalkulationsquote. ³⁾ Sie sind daher in der Plankalkulation zu berücksichtigen.

Grundsätzlich lassen sich die Preisherabsetzungen auf zwei mögliche Ursachen zurückführen, nämlich auf tatsächliche Wertminderungen einer Ware oder auf betriebspolitische, d. h. insbesondere absatz- und werbepolitische Maßnahmen. Allerdings sind die Grenzen zwischen beiden flüssig. So kann es z. B. fraglich sein, ob die besonders vor Saison-Schlußverkäufen auftretenden Preisherabsetzungen rein werbe- und absatzpolitische Ursachen haben oder ob die Preismin- derung einer tatsächlichen Wertminderung entspricht. Oft stehen diese Preis- änderungen "in engstem Zusammenhang mit der Lagerdauer der Ware". ⁴⁾ Da es häufig weniger auf das absolute Alter als auf die modische Aktualität der Ware ankommt und besonders bei Modewaren fraglich ist, ob sie später über- haupt noch Käufer finden, da zudem viele Artikel durch langes Lagern unan- sehnlich werden und nicht zuletzt bei unverkaufter Ware "Zinsverluste" ⁵⁾ auf- treten für das im Lager festliegende Kapital, wird die Absatzpolitik darauf abstellen, die Preise früh genug und gleich scharf herabzusetzen. ⁶⁾

Für die Überwachung der Leistung verschiedener Umsatzgruppen ist eine genaue Unterscheidung zwischen echten Wertminderungen und betriebspolitisch beding- ten Preisherabsetzungen weniger wichtig. Entscheidend kann auch nicht sein, in welcher Gruppe die Preisherabsetzung auftritt. Für die Zurechnung der Preis- minderung zu einer bestimmten Gruppe muß vielmehr der ursächliche Zusammen- hang mit der Leistung dieser Warengruppe ausschlaggebend sein.

Wertminderungen treten z. B. auf infolge von Mängeln und Beschädigungen von

1) Vgl. Mellerowicz, Die Warenverwaltung im Einzelhandel, in: Seyffert, Handbuch des Einzelhandels, Stuttgart 1932, S. 432.

2) Vgl. Ruberg, Einzelhandelsbetrieb, S. 96.

3) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 98.

4) Vgl. Mellerowicz, Warenverwaltung, in: Seyffert, Handbuch des Einzel- handels, S. 432.

5) Vgl. Schreiterer, Gerhard, Rationalisierende Analyse der Verlustquellen, in: "Der Volkswirt", Sonderbeilage "Einzelhandel" zu Nr. 42 vom 16. Okt. 1954, S. 28.

6) Kosiol, Warenkalkulation, S. 46/47: "In der Praxis werden die Zinsen für das Warenkapital als Zinsverlust bezeichnet. Dieser Ausdruck ist insofern irreführend, als nur "die Nichtberücksichtigung dieser Zinsen in der Preis- kalkulation zu Verlust würde, und zwar in der Höhe, in der eine Anlage ... Zinsertrag bringen würde".

Waren, wenn etwa das Verkaufsgut verschmutzt, verlagert, angestaubt ist oder wenn sich durch den Verkauf Restposten bestimmter Artikel oder Schnittreste - etwa bei Stoffen - ergeben. Wertminderungen sind auch vor allem auf eine modische Überholung zurückzuführen, die oft mit einer zeitlichen Überalterung parallel läuft.

In der Regel lassen sich die so bedingten Preisänderungen auf Fehler und Verlustquellen zurückführen, die sich im Leistungsprozeß der Umsatzgruppen ergeben, in welchen sie auftreten. Da die Wertminderungen auf Leistungshemmnisse in der betroffenen Warengruppe zurückzuführen sind, - d.h. beispielsweise auf Fehler im Einkauf, falsche Zusammensetzung des Warenlagers, Vernachlässigung einer Warengruppe im Rahmen der Werbung, Fehler in der Verkaufspolitik einer bestimmten Gruppe -, müssen sich diese Hemmnisse folgerichtig im Leistungsergebnis der Umsatzgruppe niederschlagen. Das geschieht automatisch, da die Ware im Augenblick der Preisänderung ihren ursprünglichen Verkaufspreis verliert und somit der erzielte Umsatzwert und damit zugleich der Leistungserfolg der Gruppe gemindert wird.

Betriebspolitische Maßnahmen können zu Preisherabsetzungen führen, ohne daß eine Wertminderung der Ware vorliegt. Soweit diese Preisänderungen auf die Steigerung der Umsatzleistung einer bestimmten Gruppe abzielen, sind sie dieser Umsatzgruppe zuzurechnen. Bei vielen betriebspolitischen Maßnahmen, die sich letztlich in einer Minderung der für die Waren erzielten Gegenleistung niederschlagen und deshalb in der Praxis als Preisänderungen bezeichnet werden, besteht jedoch kein ursächlicher Zusammenhang zur Leistung der Warengruppe, bei deren Absatz sie auftreten.

Als ein Werbemittel des Gesamtbetriebes, nicht einer bestimmten Umsatzgruppe, ist z.B. die Rabattgewährung zu nennen. Diese tritt in der Form des Direktabzuges vom Verkaufspreis u. a. bei Rabatten für das Personal¹⁾ und für gewerbliche Abnehmer wie etwa Schneiderinnen und Großverbraucher auf. Wenngleich die Umsatzgruppen oft in unterschiedlichem Maße von solchen Preisänderungen betroffen werden, so liegt dieser unterschiedliche Anfall von Rabatten in der Regel nicht in der Leistung einer bestimmten Warengruppe begründet. In einigen Fällen kann es jedoch fraglich sein, ob die Rabattgewährung nicht doch zum

1) Da die Umsatz-Erfolgsrechnung auf dem Verkaufswertverfahren beruht, ist es zweckmäßig, den Mitarbeitern für ihre Einkäufe einen Sonderpreis durch einen Rabatt vom Verkaufspreis zu gewähren. Das weniger gebräuchliche Verfahren, dem Personal den Einkaufspreis zuzüglich eines geringen Aufschlages zu berechnen, ist hier nicht so günstig.

absatzpolitischen Instrumentarium einer bzw. weniger spezieller Umsatzgruppen gehört. So wird z. B. der Schneiderinnenbedarf nur auf einige Warengruppen eines breiten Textilsortiments gerichtet sein, und man könnte daher die entsprechende Rabattgewährung als verkaufsfördernde Maßnahme vor allem der speziellen Umsatzgruppe ansehen.

Zugaben, Geschenke an Kunden, Warenspenden aus Geschäftsgründen wirken sich ebenfalls als eine Minderung der Gegenleistung aus, welche vom Markt für die abgesetzten Güter - bzw. für die Warenausgänge aus dem Betrieb - gewährt wird. Da diese Warenausgänge oder Minderungen des Verkaufspreises eindeutig auf die Werbepolitik des Gesamtbetriebes zurückzuführen sind, ist kein unmittelbarer ursächlicher Zusammenhang mit der Leistungserstellung der vom Warenausgang betroffenen Umsatzgruppe gegeben.

Die Differenzliste

Die statistische Behandlung der Preisänderungen sollte dem ursächlichen Zusammenhang Rechnung tragen, der entweder mit dem Gesamtbetrieb oder mit einer speziellen Warengruppe gegeben ist. Ist ein solcher Zusammenhang mit einer Umsatzgruppe gegeben, so sind die Preisminderungen entsprechend gruppenweise zu erfassen.

Wie bereits erwähnt, wirken sich die negativen Preisänderungen als eine Minderung der ursprünglich für die Ware erwarteten Gegenleistung und damit des Leistungserfolges aus. Die z. B. bei der laufenden Altwarenkontrolle oder vor Schlußverkäufen vorgenommenen Preisherabsetzungen mindern den ursprünglichen Angebotswert des Warenlagers, so daß die auf dem Lager ruhende Kalkulationsquote und damit der ausgewiesene Leistungserfolg geringer wird.¹⁾ Demgegenüber setzt eine Preisänderung während des Verkaufes den bei einem speziellen Absatzvorgang erzielbaren Erfolg unmittelbar herab.

Eine eigene Errechnung und Gegenüberstellung der mit und der ohne Zusammenhang mit einem Verkaufsvorgang vorgenommenen Preisänderungen hat jedoch wenig Aussagewert für die Betriebspolitik. Der Gedanke liegt zwar nahe, daß Preisdifferenzen beim Verkaufsvorgang zumeist ihre Ursache im Verkaufsbereich des Betriebes haben. Sie können häufig entweder auf die Verkaufspolitik einer Umsatzgruppe oder auf ein Verschulden der Verkaufsperson zurückzuführen sein, während die übrigen Preisdifferenzen, die vielfach auf Grund einer langen Lagerdauer vorgenommen werden, oft dem Einkauf des Einzelhandelsgeschäftes zuzurechnen sind. Eine solche Unterscheidung ist aber nicht in jedem Fall einer Preisänderung richtig.

1) Vgl. die Berechnung des Wareneinsatzes mit Hilfe der Kalkulationsquote, S.

Da die Richtigkeit der Leistungsrechnung nicht wesentlich beeinträchtigt und der Leistungserfolg in jedem Fall einer statistischen Erfassung einer Preisänderung geringer ausgewiesen wird, erscheint eine einheitliche statistische Behandlung sämtlicher in ursächlichem Zusammenhang mit einer Umsatzgruppe stehenden Preisänderungen im Sinne einer raschen Abrechnung zweckmäßig.

Bei einer Preisänderung während des Verkaufsvorganges ist dann zunächst der volle Verkaufspreis der Ware auf dem Kassenzettel zu erfassen und danach die Preisminderung mit der zugehörigen Kontrollnummer der Warengruppe. Die Preisänderung wird dann in eine hierfür vorgesehene Rubrik des Kardexblattes oder auf einen besonderen für die Aufnahme der Preisminderungen der Gruppe bestimmten Erfassungsbogen des Preisdifferenzbuches. Von dort wird am Monatsende die Gesamtsumme in den Erfolgsbogen der Umsatzgruppe übertragen.

Die unabhängig von einem bestimmten Verkaufsvorgang auftretenden Preisänderungen sind dagegen in einem Preisdifferenzbuch zu erfassen, das zweckmäßig in Loseblatt-Form geführt wird und für jede Umsatzgruppe ein Blatt enthält. Nach der Summierung sämtlicher anfallenden Preisdifferenzen der Warengruppe werden diese in den betroffenen Erfolgsbogen übertragen und bei der Berechnung¹⁾ des Wareneinsatzes und damit des Leistungserfolges berücksichtigt.

Für Preisänderungen in Zusammenhang mit dem Gesamtbetrieb ist eine Sonderbehandlung erforderlich, da sie nicht den Leistungserfolg einer Umsatzgruppe, sondern nur den des Betriebes mindern dürfen. Zu diesem Zweck ist im Preisdifferenzbuch ein Sonderblatt zu führen, dessen Ziffern bei der monatlichen Abrechnung auf den Erfolgsbogen oder Totalbogen des Gesamtbetriebes übertragen werden. Dieser Bogen gibt dann Auskunft über die gesamte Leistungserstellung, den Wertverzehr und die Wertentstehung im gesamten Betrieb.

Preisänderungen können auch in der Form von Preisheraufsetzungen auftreten, wenn z. B. die Ware nach dem Schlußverkauf ihren ursprünglichen Preis zurück erhält oder wenn bei Preissteigerungen der Einkaufswerte die Verkaufspreise der am Lager befindlichen Ware dem neuen Wiederbeschaffungspreis angeglichen werden sollen. Die Erfassung solcher Preisänderungen hat dann umgekehrt analog zur Erfassung der Preisminderungen der Umsatzgruppen zu erfolgen. Es tritt somit eine Erhöhung des Angebotswertes der am Lager befindlichen Ware und eine entsprechende Erhöhung der Kalkulationsquote ein. Da Preisheraufsetzungen im Vergleich zu Preisminderungen relativ selten sind, erübrigt sich eine eingehendere Behandlung ihrer statistischen Erfassung.

1) Vgl. S. 53

d) Die Beobachtung der Lagerüberweisungen

Als Lagerüberweisung sollen innerbetriebliche Warenbewegungen, Warenausgänge aus den einzelnen Umsatzgruppen, bezeichnet werden, die zum Zwecke der Verlagerung in eine andere Warengruppe oder zum Gebrauch oder Verbrauch im Betrieb vorgenommen werden. Diese Warenverlagerungen innerhalb des Betriebes erfolgen im Verlauf der Leistungserstellung. Man könnte sie auch als Zwischenleistungen auffassen, nicht jedoch als abgeschlossene Leistung. Sie sind nicht als Leistungsergebnis einer am Markt verwendeten Umsatzleistung anzusehen und bleiben daher bei der Bestimmung des Leistungserfolges außer Betracht. Alle Lagerüberweisungen sind jedoch festzuhalten, um eine Übereinstimmung der in der Statistik verzeichneten und der tatsächlichen Zusammensetzung der Umsatzgruppen zu gewährleisten.

Die Verlagerungen zwischen Warengruppen

Die Erfassung der Verlagerungen zwischen Warengruppen geschieht zweckmäßig in einem dazu bestimmten Buch. Hier zu verzeichnende Lagerüberweisungen finden z. B. statt, wenn Stoffe der Meterwarenabteilung entnommen werden und über die eigene Schneiderei in die Gruppen der Konfektion, Schürzen, Bettwäsche, Gardinen und Kissen usw. wandern.

Die jeweilige Gruppe der Meterwaren wird über die Lagerüberweisung entlastet. Der Ausgang aus der Warengruppe berührt als reine Lagerbewegung nicht den Kardex und die Umsatzspalte des Erfolgsbogens. Aus dem Lagerbestand werden der Verkaufs- und der Einstandswert der Lagerüberweisung ausgebucht. Eine Entlastung zu Einstandswerten ist zwar für die Bestandsrechnung nicht erforderlich, denn der Lagerbestand "Einkauf" wird jeweils aus dem Lagerbestand "Verkauf" errechnet, was weiter unten untersucht wird. Der Einstandswert der Lagerüberweisung ist aber für den Wareneingang in der anderen Umsatzgruppe wichtig.

In der Gruppe, in der die Waren eingestellt werden, wirkt sich die Lagerüberweisung als Wareneingang aus, der zu Einstands- und Verkaufswerten zu erfassen ist. Es ist darauf zu achten, daß der Einstandswert der überwiesenen Ware nicht nur der reine Warenwert von Stoff und Zutaten ist. Der Wareneingang muß zu dem Mehrwert erfolgen, der durch die Bearbeitung in der Schneiderei entstanden ist. Dieser Mehrwert wird andererseits, soweit die Wertschöpfung auf sachliche Zutaten zurückzuführen ist, von den Warengruppen abgebucht, denen diese Zutaten entnommen wurden. Soweit die Wertsteigerung dagegen auf einem Verzehr von Dienstleistungen beruht, werden diese im Rahmen einer Werkstattrechnung entsprechend der Bearbeitungszeit ermittelt. Letztere Berechnung ist jedoch keine typisch handelsbetriebliche und daher nicht näher zu untersuchen.

Da sich die Lagerüberweisung in der empfangenden Umsatzgruppe als Wareneingang auswirkt, läge es nahe, den Zugang durch Lagerüberweisung mit in die Spalte "Wareneingang" des Kontrollbogens hineinzunehmen. Aber folgende Überlegung kann gegen eine solche Behandlung der Überweisung sprechen: Die Wareneingangsspalte des Erfolgsbogens soll möglichst mit dem Wareneingang der Buchhaltung übereinstimmen. Es werden sich zwar immer geringe Differenzen ergeben, weil in den Einstandswerten der Statistik die Bezugskosten enthalten sind, während die Buchhaltung die reinen Warenwerte ausweist. Wenn jedoch die Lagerüberweisung im Wareneingangsbericht erfaßt wird, so stört das den Zusammenhang zwischen Buchführung und Statistik und die gegenseitige Kontrolle beider Rechnungen erheblich. Vor allem ist es dann bei Auseinandersetzungen mit der Steuerbehörde schwieriger, das Entstehen und die Höhe des Betriebserfolges in klaren Zahlen belegen zu können. Die Beweiskraft der statistischen Erfolgsrechnung wird um so größer sein, je klarer der Zusammenhang mit der Buchführung ersichtlich wird. Aus diesem Grunde kann es zweckmäßig erscheinen, die durch Lagerüberweisungen erfolgenden Wareneingänge gesondert zu erfassen und zu dem Zweck in den Erfolgsbögen der von solchen Überweisungen berührten Umsatzgruppen neben der Spalte für den allgemeinen Wareneingang eine solche für den Eingang durch Überweisungen zu führen. Bei einem relativ geringen Umfang von Verlagerungen zwischen Warengruppen wird es jedoch meistens genügen, die Überweisungen in dem allgemeinen Wareneingang zu erfassen.

Die Warenentnahmen

Warenentnahmen zur Instandhaltung oder Dekoration der Geschäftsräume sind kein Absatz, da die Waren den Betriebsverband nicht verlassen. Diese Entnahmen sind lediglich vom Lagerbestand zu Verkaufswerten abzuschreiben. Sie werden im Betriebsaufwand verrechnet und in den entsprechenden Konten der Klasse 4 verbucht. (Die Gegenbuchung geschieht in Klasse 3 auf dem Warenkonto.)

Die statistische Behandlung der Entnahmen ist demnach ähnlich der der Lagerüberweisungen, mit dem Unterschied, daß keine Verlagerung in eine andere Warengruppe, sondern gleichsam in eine Kostengruppe des Betriebes erfolgt.

Im Gegensatz zu den Entnahmen für einen Ge- oder Verbrauch im Betrieb führen Privatentnahmen zu einem Warenausgang aus dem Geschäft und gehören daher - streng genommen - zum Umsatz. Selbst wenn jedoch für diese Umsätze kein Erfolg verzeichnet und insoweit keine Beeinträchtigung eines genauen Erfolgsausweises eintreten würde, so ergäben sich immerhin Störungen für einen Absatzvergleich verschiedener Betriebe, "da auf diese Weise diejenigen Geschäftsbesitzer, welche viel für den Haushalt beziehen, besonders günstig dastehen würden, was im Grunde gar nicht zutrifft".¹⁾

1) Meyer, a. a. O., S. 53.

Diese Privatentnahmen werden daher zweckmäßig nicht im Kardex und in der Umsatzspalte der Erfolgsbögen verzeichnet, sondern beim monatlichen Rechnungsabschluß vom Lagerbestand zu Verkaufs- und zu Einstandswerten abgesetzt.

Wenn Meyer¹⁾ die Naturalentnahmen vom Einsatz und vom Umsatz abziehen und auf diese Weise neutral behandeln will, dann ist das nur so zu verstehen, daß er den Wert der Naturalbezüge vorher im Umsatz mit erfaßt hat. Das erscheint jedoch nicht notwendig, weil sich diese Entnahme einfacher aus dem Lagerbestand subtrahieren und damit neutralisieren lassen.

4. Die Lagerkontrolle

Es ist die Aufgabe des Einzelhandelsbetriebes, bei der Versorgung des Verbrauchers mit konsumreifen Gütern "alle räumlichen, zeitlichen, mengenmäßigen und qualitativen Unterschiede nach Möglichkeit auszugleichen".²⁾ Voraussetzung einer Bereitstellung von Gütern für den Konsum ist in der Regel die Lagerhaltung, die im Handelsbetrieb - speziell im Ladengeschäft des Einzelhandels - neben Beschaffung und Absatz die dritte betriebliche Grundfunktion³⁾ darstellt und "einen unabdingbaren Bestandteil des Umsatzprozesses"⁴⁾ ausmacht. Wenn gleich im Einzelfall auch eine Handelsleistung ohne Lagerung erstellt werden kann, so ermöglicht sie doch erst die Erfüllung eines wesentlichen Teils der von Seyffert für den Handel entwickelten Funktionen,⁵⁾ nämlich der Überbrückungs- und der Warenfunktion. Somit ist die "Lagerhaltung die Hauptaufgabe des Warenhandels und das Lagerproblem das Zentralproblem seiner Betriebslehre".⁶⁾

Die Lagerhaltung im Handel hat im Grunde eine doppelte Aufgabe. Wenn man berücksichtigt, daß eine Arbeitsteilung zwischen Industrie und Handel besteht,

1) Vgl. Meyer, a. a. O., S. 53.

2) Mellerowicz, Die Warenverwaltung der Einzelhandelsbetriebe, in: Seyffert, Handbuch des Einzelhandels, S. 417.

3) Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 42 und 44.

4) Buddeberg, Vergleichbarkeit, S. 124.

5) Seyffert, Wirtschaftslehre des Handels, Köln und Opladen 1955. Nach einem Funktionsschema erfüllt der Handel Überbrückungsfunktionen (Raumüberbrückung, Lagerung, Vordisposition, Kreditabgabe, Preisausgleich) Warenfunktion, (Qualitäts-, Sortimentsfunktion) und Maklerfunktionen (Markterschließungsfunktion, Interessenwahrung und Beratung).

6) Mellerowicz, Die Warenverwaltung, in: Seyffert, "Handbuch des Einzelhandels", S. 418.

so kann man sagen, daß der Industrie die Formgebung, dem Handel dagegen die Konsumbereitstellung zufällt.¹⁾ Angesichts der Tatsache, daß es für die Industrie heute weitgehend vorteilhaft ist, in großen Serien zu produzieren und sich fabrikationstechnisch zu spezialisieren, bedeutet es für die Fabrikationsbetriebe eine große Entlastung, wenn die Einzelhandelsgeschäfte die Zusammenstellung des Sortiments übernehmen. Der Einzelhandel hat dabei die Möglichkeit, bedarfsverwandte Sortimente in einem Maße zu bilden, wie es der Industrie nur in Ausnahmefällen möglich sein würde.²⁾

Zwischen Fertigung und Verbrauch erfüllt das Lager im Handel die wichtige Funktion eines Polsters, da es eine Belieferung der Verbraucher ermöglicht, wenn die Fertigung im Augenblick nicht ausreicht bzw. auch dann eine ununterbrochene Produktion erlaubt, wenn der gegenwärtige Absatz nachhinkt. Dieser Puffereffekt ist lediglich Ausfluß der bereits oben erwähnten Überbrückungsfunktion. Es handelt sich hier nicht um die Speicherung der Leistung eines Handelsbetriebes - wie es etwa in der Industrie durch die Lagerung von Halb- und Fertigwaren möglich ist, die ebenfalls eine Pufferwirkung ausübt³⁾ -, denn die Leistungsergebnisse eines Ladengeschäftes sind nicht lagerbar.

Neben der Aufgabe der handelsbetrieblichen Lagerhaltung, der produzierenden Industrie die Sortimentszusammenstellung abzunehmen, erfüllt sie diese Sortimentsfunktion gleichzeitig auch als Voraussetzung für die Durchführung der Handelsleistung. Das Typische für das Einzelhandelslager ist in diesem Zusammenhang die Auswahlfunktion,⁴⁾ denn den größten Teil des Lagerwertes bildet das Sortiments- oder Angebotslager, das für den laufenden Absatz bereitzuhalten ist.⁵⁾

In der Bereithaltung eines Warensortimentes ist die Hauptaufgabe der Lagerhaltung im Einzelhandel zu sehen. Jedoch ist damit nicht jeder Zweck der Lagerhaltung erfüllt. Es kann u.U. eine zusätzliche Lagerhaltung aus Sicherheitsgründen notwendig werden oder auch eine solche für spekulative Betätigungen.⁶⁾

Das Reservelager wird in seiner Höhe weitgehend beeinflußt von der Organisation

1) Vgl. Mellerowicz, Die Warenverwaltung, in: Seyffert, Handbuch des Einzelhandels, S. 418,

2) Vgl. Gutenberg, 2. Band, Absatz, S. 126.

3) Vgl. Riebel, Paul, Die Elastizität des Betriebes, "Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Forschung", Band 1, Köln und Opladen 1954, S. 130.

4) Vgl. Mellerowicz, Warenverwaltung, in: Seyffert, Handbuch des Einzelhandels, S. 418.

5) Vgl. Ruberg, Einzelhandelsbetrieb, S. 40.

6) Vgl. Henzel, F., Lagerwirtschaft, Essen 1950, S. 8

und Lieferungsmöglichkeit vorgelagerter Stufen in der Warenverteilung. Die Lagerhaltung zu Spekulationszwecken spielt demgegenüber eine untergeordnete Rolle. Ein Spekulationslager wird in manchen Betrieben zusätzlich zum Zwecke der Ausnutzung zeitlicher Preisdifferenzen gehalten.¹⁾

Da, wie soeben festgestellt, die Lagerhaltung eine der Grundfunktionen des Einzelhandels ist, so ist es nicht nur von Interesse, sondern auch von großer Bedeutung für den Betrieb, eine genaue Kenntnis des betrieblichen Warenlagers zu erhalten. Eine eingehende und zuverlässige Lagerorganisation sowie Lagerkontrollen, aus welchen sich "Angaben über die mengen- und wertmäßigen Lagerbestände und Lagerbewegungen, gegliedert nach Warengruppen und unter Berücksichtigung der zeitlichen Schwankungen",²⁾ entnehmen lassen, ist deshalb für eine erfolgreiche Betriebsführung unerlässlich.

Selbst wenn im Handel die Erkenntnis noch nicht Allgemeingut ist, "daß vom Lagerumschlag starke Wirkungen auf die Rentabilität, die Lagerkosten sowie die Liquidität ausgehen und daß intensive Wechselbeziehungen zwischen Kalkulation und Lagerumschlag bestehen",³⁾ so kann doch die große Bedeutung der Lagerhaltung für den Einzelhandelsbetrieb und die Notwendigkeit einer Lagerkontrolle nicht genug betont werden.

Diese Kontrolle dient dazu, die Bemühungen der Einkaufs- und Finanzabteilung zur Vermeidung unnötig hoher Kapitalinvestitionen zu unterstützen, um Verluste zu verhindern und den Lagerbestand der Nachfrage entsprechend zu gestalten.

Daß mit Hilfe der Lagerkontrollen ebenso das Lager- und Sortimentsrisiko⁴⁾ verringert werden kann, versteht sich von selbst. Es unterliegt weiterhin auch keinem Zweifel, daß der Warenumschlag sich auf Grund einer straffen Lagerorganisation beschleunigen läßt, da Ladenhüter vermieden werden können. Die Aufzeichnungen über den Rhythmus der Warenbewegung der Umsatzgruppen ermöglichen ferner eine entsprechende Festsetzung des Einkaufslimits und bestimmen die Einkaufstermine.⁵⁾

Während beispielsweise die Beschaffenheit der in einem Textilbetrieb vorhandenen Waren hinsichtlich Qualität, Form und Mode am besten durch Lagerdurch-

1) Vgl. Ruberg, Einzelhandelsbetrieb, S. 40.

2) Vgl. Viel, Jakob, Betriebsanalyse, Zürich 1950, S. 68.

3) Vgl. Schreiterer, Gerhard, Rationalisierungsprobleme im Handel, in: "Der Markenartikel", München 1955, S. 707 ff.

4) Vgl. Fischer, Marktwirtschaftslehre, S. 81.

5) Vgl. Viel, a. a. O., S. 196.

sichten¹⁾ zu kontrollieren ist, überwacht die Statistik die Warenbewegung innerhalb der einzelnen Umsatzgruppen. Sie zeigt Stockungen im Warendurchfluß auf und gibt an, wo intensive Untersuchungen und Durchsichten notwendig sind. Die Lagerkontrolle der Umsatzerfolgsrechnung ist gleichzeitig ein unentbehrliches Kontrollinstrument für die in einem Einzelhandelsbetrieb oft besonders schwierige Sortimentspolitik.

a) Die Erfassung der zum Lagerbestand gehörenden Waren

Der Lagerbestand eines Einzelhandelsgeschäftes umfaßt alle Waren, die zum Verkauf bereit gehalten werden, gleichgültig, ob sie sich im Verkaufs- oder in einem besonderen Lagerraum befinden.

Zu den verkaufsbereiten Warenbeständen, die insgesamt der Erwirtschaftung des Betriebserfolges dienen, gehören solche Bestände, die Eigentum des Einzelhändlers, und daneben solche, die Fremdvermögen sind.

Die statistische Kontrolle der Eigentumswaren bietet keine besonderen Schwierigkeiten. Sobald sie nach ihrem Eingang mit dem gewollten Verkaufspreis ausgezeichnet sind, werden ihre Mengen sowie die Einstands- und Verkaufswerte in den dazu bestimmten Waren-Eingangs-Bericht übertragen. Dieser Waren-Eingangs Bericht wird in Loseblattform geführt, wobei jede Artikelgruppe ein Blatt erhält, das neben den bereits genannten Daten auch den Namen und Ort des Lieferers sowie Nummer und Datum der Eingangsrechnung enthalten sollte und die Warenbezugskosten aufzeigt, soweit diese nicht gleich im Einstandswert erfaßt, sondern später aufgeteilt werden. Nach dem monatlichen Abschluß der Berichte werden die Werte und Mengen der Waren in die dafür vorgesehene Spalte des zugehörigen Erfolgsbogens übertragen. Die Höhe des Lagerbestandes läßt sich dann, wie zu zeigen sein wird, aus den Zahlen der Warenein- und ausgänge (Umsätze) ermitteln.

Neben der Kontrolle der Eigentumswaren, die naturgemäß wegen der unmittelbaren Einwirkung ihres Umschlages auf den Gewinn und Verlust der Finanzseite des Betriebes von besonderem Interesse ist, muß zur Ermittlung der Betriebsleistung der gesamte zur Leistungserzielung eingesetzte Warenbestand überwacht werden. Hierunter fallen auch Waren, die dem Eigentumsvorbehalt eines Lieferanten unterliegen, sowie Kommissions- und Konsignationswaren.

In ihren Ansprüchen an den Lagerraum, an Aufwendungen zu ihrer Pflege und Erhaltung unterscheiden sich diese letztgenannten Waren nicht von den anderen Lagerbeständen des Einzelhandelsgeschäftes. Sie sind Träger der Betriebsleistung

1) Vgl. Ruberg, Einzelhandelsbetrieb, S. 168.

und des Umsatzerfolges; sie müssen Kostenträger sein. Es ist aber für die Finanzierung zu berücksichtigen, daß sie die Liquidität des Betriebes nicht bzw. nicht in gleicher Weise wie die dem Einzelhändler gehörenden Lagerbestände belasten. Das gilt besonders für die Kommissionswaren, die immer Fremdvermögen bleiben. Denn "hier ist dem Einzelhändler die Möglichkeit gegeben, Lager zu unterhalten, jedoch für Rechnung des Lieferanten, und lediglich die verkauften Stücke abzunehmen und zu verrechnen".¹⁾

Für die Kontrolle der nicht zum Eigentum eines Einzelhändlers gehörenden Waren ergeben sich verschiedene Möglichkeiten. Durch eine unterschiedslose Hinzurechnung sämtlicher Wareneingänge zum Lagerbestand des Betriebes kann alle Ware ausgewiesen werden, die zum Verkauf bereitgehalten, d.h. zur Leistungserstellung eingesetzt wird. Hieraus ergibt sich dann ein richtiges Bild des Lagerumschlages. Die Kosten werden im Rahmen der Betriebsabrechnung dem tatsächlich vorhandenen Lagerbestand zugerechnet, wobei aber zu berücksichtigen ist, daß für Kommissionswaren keine Zinszahlungen anfallen, wie etwa Verzugszinsen.

Bei der Zurechnung der unter Eigentumsvorbehalt gelieferten Waren zum Lagerbestand des Betriebes ergeben sich keine Bedenken. Sie brauchen weder bei der Festsetzung des Angebotspreises noch bei der statistischen Behandlung gesondert erfaßt zu werden. Da diese Waren nach ihrer vollständigen Bezahlung zum Eigentum der Firma gehören, ergibt sich eine Übereinstimmung mit den in der Statistik verzeichneten Beständen von selbst. Eine getrennte Erfassung oder monatliche Abrechnung der unter Eigentumsvorbehalt gelieferten Artikel würde hier nur zu einer unwirtschaftlichen Mehrarbeit führen, zumal selbst juristisch keine Aussonderung dieser Waren verlangt wird. Allerdings müssen die Waren beispielsweise in der Konkursbilanz gesondert aufgeführt werden.

Eine Sicherungsübereignung, durch welche die Waren in das Eigentum des Gläubigers übergehen, ist auch im Einzelhandel möglich, kommt aber z.B. bei den im Textilgeschäft geführten Modewaren weniger in Betracht, da diese Bestände durch Modeschwankungen rasch entwertet werden. Nachdem die zur Sicherung übereigneten Waren nach wie vor Leistungs- und Kostenträger bleiben, brauchen sie in der Umsatzerfolgsrechnung nicht gesondert verrechnet zu werden. Daß sie in der Konkursbilanz jedoch getrennt aufzuführen sind, um die Wahrnehmung eines Absonderungsrechtes zu ermöglichen, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.

Die Hinzurechnung sämtlicher Wareneingänge zum Lagerbestand ist jedoch

1) Isaac, Alfred, Die Beschaffungsfinanzierung, in:
Seyffert, Handbuch des Einzelhandels, S. 408.

dann ungünstig, wenn sich viele Kommissionswaren im Betrieb befinden. Die Verrechnung dieser Warenbestände ist nicht nur deshalb schwierig, weil sie oft nach kurzer Zeit aus dem Geschäft herausgezogen oder umgetauscht werden und dann jeweils als Zu- oder Abgänge erfaßt werden müßten; neben Änderungen im Warenbestand verursachen sie auch schwerwiegendere Schwankungen der Kalkulationsquote. Da die Kommissionswaren häufig anders kalkuliert werden als die übrigen Artikel, kann sich durch einen hohen Anteil solcher Waren sowohl das Bild der Kalkulationsquote der Wareneingänge als auch die Höhe der auf dem jeweiligen Lagerbestand ruhenden Quote völlig verzerren.

Nachdem es aber unbedingt notwendig ist, die Kalkulationsspanne richtig zu erfassen, um mit ihrer Hilfe den Betriebserfolg steuern zu können, wird es bei einem großen Anteil von Kommissionswaren notwendig sein, diese in der Erfolgsrechnung abzuspalten. Die Abspaltung der Kommissionswaren ist jedoch nicht nur wegen einer sonst möglichen Verzerrung der Kalkulationsquote empfehlenswert, sondern durch eine Zurechnung der nicht dem Eigentum des Einzelhändlers gehörenden Waren wird vor allem auch die ausgewiesene Höhe des Lagerbestandes verändert. Das kann für die Umsatzerfolgsrechnung bedeutsam werden, da die Lagergröße mit zur Messung des Wareneinsatzes und des erzielten Betriebserfolges herangezogen wird.

Wenn sich in einem Betrieb nur wenig Kommissionsware befindet oder wenn nur eine Umsatzgruppe solche Ware enthält, dann ist es nicht nötig, diese Bestände, die ohnehin meistens schon nach kurzer Zeit aus dem Geschäft herausgenommen werden, in der Umsatzerfolgsrechnung gesondert zu erfassen. Auf keinen Fall sollten diese Waren aber ganz unberücksichtigt bleiben, denn dann besteht die Möglichkeit, daß einem in der Erfolgsrechnung niedrig erscheinenden Lagerbestand ein relativ hoher Umsatz gegenübersteht, also der Lagerumschlag hoch erscheint, der in Wirklichkeit niedrig ist. Die Betriebskosten werden nicht der wirklich vorhandenen Zahl von Kostenträgern zugerechnet, die im Eigentum des Einzelhändlers befindlichen Waren werden rechnungsmäßig zu stark mit Kosten belastet.

Bei einem geringen Anteil von Kommissionswaren in einer Artikelgruppe ist es möglich, daß nur die verkauften Waren in der Umsatzspalte mit unter dem Gesamtumsatz erscheinen. Eine Korrektur der Beständerechnung kann gleichzeitig mit der von Zeit zu Zeit erfolgenden Abrechnung für den Lieferanten vorgenommen werden. Die verkauften Waren sind dann als Zugang der Lagerbestands-Spalte zuzurechnen, so daß der Unterschied zwischen dem erzielten Umsatz und dem Warenbestand, der diesen Umsatz ermöglichte, nicht allzu kraß ist. Wenn die Abrechnung der Kommissionswaren nicht in jedem Monat vorgenommen wird, dann ist das monatlich in der Umsatzerfolgsrechnung erscheinende Ergebnis un-

genau, so daß bei einem relativ großen Bestand an Kommissionswaren eine andere Verrechnungsmethode gefunden werden muß.

Da ohnehin eine meistens auf dem Preisetikett verzeichnete Kennzeichnung der Kommissionswaren erfolgen muß, ist es möglich, diese Waren beim Verkaufsvorgang zu erfassen. Bei Großstücken kann unter Verwendung des Etikettverfahrens ein Teil des Preisanhängers für diese Zusammenstellung verwendet werden. Andernfalls ist es möglich, die Angabe der Kommission vom Preisetikett auf den Kassenzettel zu übertragen und bei der statistischen Auswertung zu berücksichtigen.

Dieses Verfahren ist zwar etwas umständlich und zeitraubend und birgt Fehlerquellen in sich, da die Verkaufskraft durch die Aufzeichnung eines zusätzlichen Datums belastet wird, das sie möglicherweise falsch einträgt. Aber da diese Fehlermöglichkeit bei der gesamten statistischen Erhebung besteht, braucht sie hier nicht als Hinderungsgrund für die Einführung der Erhebungsmethode ins Gewicht zu fallen.

Bei der auf Grund der Kassenzettel vorgenommenen Erfassung der Tagesumsätze muß dann jeweils die aus einer Warengruppe verkaufte Kommissionsware in einer besonderen Spalte des Kardexblattes aufgezeichnet werden. Am Monatsende werden dann entsprechend den Umsätzen von Kommissionswaren die Lagerbestände hinzugerechnet.

Diese Zurechnung zum Warenbestand muß in Einstands- und in Verkaufswerten erfolgen, wobei der Einstandswert mit Hilfe der Kalkulationsquote aus dem Verkaufswert entwickelt wird. Diese Ermittlung wird nur dann richtig, wenn die durchschnittliche Anfangskalkulation der Kommissionswaren bekannt ist und diese Kalkulation nicht ständig sehr stark von einem Mittelwert abweicht.

Am genauesten wird die Rechnung, wenn Bestand, Zu- und Abgänge der Kommissionswaren vollständig und von den übrigen Waren getrennt erfaßt werden. In einem Betrieb, dessen Lager einen großen Teil solcher Waren enthält, kann sich die Führung einer Kommissionslagerkartei in Form von Waren-Eingangs- und -Ausgangs-Berichten empfehlen. Es kann dann in den Erfolgsbögen der Umsatzrechnung zusätzlich neben der "Lager-Bestand"-Spalte eine Rubrik für den Bestand an Kommissionswaren eingeschoben werden.

b) Die Höhe des Lagerbestandes

Die Entstehung einer bestimmten Lagergröße

Auf die Bedeutung des Lagerbestandes als Voraussetzung für die Tätigkeit eines Ladengeschäftes des Einzelhandels wurde bereits hingewiesen. Das Warenlager

beeinflusst nicht nur den Umsatz des Geschäftes sehr stark, es resultiert ebenso aus dem betrieblichen Umsatzprozeß, aus Zu- und Abflüssen von Waren¹⁾ sowie aus mengen- und wertmäßigen Warenbewegungen. Die in Wareneingangsberichten und Umsatzspalte ersichtlichen starken Schwankungen im Warenein- und -ausgang, der saisonale Rhythmus sowie monatliche und tägliche Umsatzschwankungen schlagen sich in der Lagergröße nieder und führen zu einer täglichen Änderung des Lagerbestandes.

Nicht nur die direkt durch Beschaffung und Absatz hervorgerufenen Warenbewegungen verändern den Lagerbestand, den größten Veränderungen ist der Warenwert unterworfen. Die Verkaufswerte, d. h. die Angebotspreise des Lagerbestandes, schwanken mit dem am Markt für die Ware erzielbaren Preis. Sie sind von den Einflüssen abhängig, die von außen her, von der allgemeinen Markt- und Wettbewerbslage, auf die Preisgestaltung des Handels überhaupt und damit auch auf die betriebliche Preispolitik des einzelnen Geschäftes einwirken. Sie ändern sich ferner, steigen oder fallen, durch Einwirkungen des Betriebes, durch Bearbeitung, durch Schädigung, durch langes Lagern.

Neben den Fehlermöglichkeiten, die sich bei jeder Statistik durch Eintragung falscher Zahlen oder Verwechslung der Eintragungsspalten ergeben, treten bei der Erfassung des Lagerbestandes zusätzliche Fehlerquellen durch Verlust und Diebstahl von Artikeln und z. B. durch Einmessen von Meterwaren auf. Gelegentliche körperliche Bestandsaufnahmen können dann zu einer Korrektur der Zahlen der Statistik führen. Allerdings sind bei diesen Inventuren wieder Fehler möglich, beispielsweise durch das Übersehen solcher Waren, die sich in einem Reservelager befinden, die als Auswahlware aus dem Betrieb gingen oder beiseite gelegt wurden.

Eine absolute Genauigkeit der Zahlen der Umsatzerfolgsrechnung ist daher nicht möglich, annähernd genaue Ziffern sind aber für die Zwecke dieser Rechnung in der Praxis durchaus hinreichend.

Die Ermittlung des Lagerbestandes

In der Umsatzerfolgsrechnung wird der Lagerbestand wert- und mengenmäßig mit der Methode der saldierenden Betriebsstatistik²⁾ erfaßt. Die Spalte "Lagerbestand" des Erfolgsbogens einer jeden Umsatzgruppe enthält die Menge sowie den Einstands- und Verkaufswert des Lagers.

Der Endbestand des Monats ist daraus mengen- und wertmäßig abzulesen. Im Erfolgsbogen des Gesamtbetriebes werden jedoch keine Mengen eingetragen, da es unsinnig wäre, beispielsweise Wäsche, Kleider und Stoffe mengenmäßig

1) Vgl. Buddeberg, Über die Vergleichbarkeit der Handelsbetriebe, S. 132.

2) Vgl. Kellerer, a. a. O., S. 37 f.

zu addieren.

"Um sich ein Bild von dem jeweiligen Lagerbestand machen zu können, muß man die einzelnen Werte fortschreiben".¹⁾ Wichtig ist, daß Ein- und Ausgänge in der gleichen Einheit erfaßt werden.²⁾ Die Umsatzerfolgsrechnung geht am besten von Verkaufswerten aus, weil die Abgänge im Kardex nur zu Verkaufspreisen festgehalten sind. Für den Endbestand des Abrechnungsmonats ist der Endbestand des Vormonats der Ausgangswert. Dazu kommt der Wareneingang der Kontrollperiode, von dem der Warenausgang abgezogen wird. Alle diese Größen werden zu Verkaufswerten erfaßt, wobei jeweils die Warenzugänge den Wareneingangsberichten und die Warenausgänge den Kardexblättern bzw. den Umsatzspalten der Erfolgsbögen entnommen werden:

$$\begin{array}{l} \text{Januar - Endbestand VK} \\ + \text{ Wareneingang Februar VK} \\ \hline \text{./. Warenausgang Februar VK} \\ \hline = \text{Februar-Endbestand VK} \\ \hline \end{array}$$

Wie die vorliegende Untersuchung bereits ergab, sind die Rücksendungen an Lieferanten, durch die eine Minderung des Lagerbestandes erfolgt, zu berücksichtigen, indem sie entweder sofort vom Rechnungswert gekürzt oder im Wareneingangsbericht im Ein- und Verkaufswert rot eingetragen und am Monatsende abgezogen werden. Retouren der Kunden, die in ihrer Auswirkung einem Warenzugang gleichkommen, wurden auch bereits am Tage dieses Überganges im Kardex festgehalten.

Dennoch sind die tatsächlich im vorhandenen Warenlager liegenden Verkaufschancen,³⁾ die wirklichen Angebotswerte der Ware, in der vorstehend berechneten Summe nicht ausgedrückt, da außer den Einkäufen und Umsätzen keine Änderungen des Warenwertes berücksichtigt wurden. Die Zahlen müssen daher noch um die Preisdifferenzen berichtigt werden. Sie sind um die Preisherabsetzungen zu vermindern. Heraufsetzungen, die etwa infolge von Preis- und Konjunkturschwankungen vorgenommen werden, müssen hinzugezählt werden.

Lagerverluste wirken sich ebenfalls als Minderungen aus. Erst nach dieser Korrektur ergibt sich der Angebotswert des Warenlagers, das am Ende eines Berichtsmonats vorhanden ist. Der Lagerbestand wird also wie folgt errechnet:

1) Kellerer, a. a. O., S. 61.

2) Vgl. Kellerer, a. a. O., S. 38.

3) Vgl. Witte in: "Der Volkswirt", "Sonderbeilage Einzelhandel" zu Nr. 42 vom 16. Okt. 1954: "Nur die Verkaufswerte, die auf der Ebene des Umsatzes liegen, bieten dem Einzelhändler ein exaktes Bild der im Lagerbestand liegenden Umsatzmöglichkeiten."

Januar Lagerendbestand VK:		
	Inventurvortrag	VK
+	Wareneingang Januar (WEB)	VK
+	Wareneingang durch Überweisung ¹⁾	VK
./.	Warenausgang Januar (Umsatz)	VK
./.	Warenausgang durch Überweisung ¹⁾	VK
=	Lagerendbestand Januar	VK
./.	Preisherabsetzungen und Lagerverluste ²⁾ Januar	VK
+	Preisheraufzeichnungen Januar	
=	bereinigter Lagerendbestand Januar	VK ³⁾

Für die spätere Berechnung des Wareneinsatzes wird der Lagerbestand zu Einstandswerten benötigt. Die Ermittlung dieser Größe soll weiter unten bei der Feststellung des Bruttoerfolges und des Wareneinsatzes dargestellt werden.

Der durchschnittliche Lagerbestand, der eine im tatsächlichen Betriebsgeschehen nie erreichte Rechengröße darstellt, spielt bei der Planung und der Betriebsüberwachung eine Rolle und dient vor allem der Ermittlung des Lagerumschlages, des Kapitalbedarfs und der Kapitalnutzung.

Die einfachste Methode zur Errechnung des durchschnittlichen Warenbestandes ist die der Bildung des arithmetischen Mittels aus Jahresanfangs- und Schlußbestand, wobei in der Regel der Inventurbestand des Vorjahres als Anfangsbestand des folgenden Jahres verwendet wird. "Da aber beide Termine den gleichen saisonmäßigen Einflüssen unterliegen",⁴⁾ d. h. nach der besonders lebhaften Geschäftstätigkeit im Dezember ermittelt werden, ist diese Rechnung zu ungenau.

Die Errechnung der Durchschnittsbestände aus den Extremwerten zu Anfang und Ende der Saison⁵⁾ stößt z. B. in einem Textileinzelhandelsgeschäft auf die unüberwindliche Schwierigkeit, einen Zeitpunkt zu finden, an dem alle - oder zumindest die meisten - Teillager ihre Extremwerte erreichen. Denn die Waren-

1) Diese Ermittlung ist nur dann möglich, wenn die Lagerüberweisungen gesondert erfaßt wurden.

2) Hier können nur die Verluste abgesetzt werden, die bei besonderen Anlässen, beispielsweise bei Stichproben durch körperliche Bestandsaufnahme, festgestellt werden.

3) Zur Frage der Berücksichtigung von Kommissionswaren im Lagerbestand vgl. oben S.

4) Mellerowicz, Warenverwaltung, S. 423, in: Seyffert, Handbuch des Einzelhandels, S. 423. Im gleichen Sinne Kellerer, a. a. O., S. 41, sowie Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 373.

5) Mellerowicz, Warenverwaltung, S. 424.

bewegung, die zu einem maximalen Gesamtlagerbestand jeweils vor Saisonbeginn und zu einem etwa 4 Monate lang in gleicher Höhe vorhandenen Warenlager führt, das nur ganz kurze Zeit ein Minimum erreicht, verläuft nicht in allen Artikelgruppen gleichmäßig.

Das genaueste - auch in der Zinseszinsrechnung angewendete Rechenverfahren, bei dem jeder Zwischenbestand mit der Dauer seines Bestehens multipliziert und die Summe der Einzelprodukte durch die Gesamtlagerdauer dividiert wird, ist für die Praxis des Einzelhandels, dessen Warengruppen ständigen Bewegungen unterworfen sind, zu umständlich.

Leichter zu ermitteln ist der Durchschnitt aus dem Jahresanfangslager und den 12 Monatsendbeständen. Dividiert man die Summe dieser 13 Beträge durch ihre Anzahl (13), so ist in der Rechnung der Dezemberbestand doppelt gezählt, einmal aus diesem und einmal aus dem Vorjahr.

Die aus diesem Grunde beispielsweise von Fischer¹⁾ vorgeschlagene Methode, den Jahresanfangs- und -endbestand je zur Hälfte einzusetzen und diese Summe durch 12 zu dividieren, bedeutet jedoch für die Durchschnittsbildung im Rahmen der Umsatzerfolgsrechnung "eine unnütze Komplizierung",²⁾ zumal auch das Ergebnis einer solchen Verfeinerung noch nicht genau ist.

Für die Umsatzerfolgsrechnung ist die rascher durchzuführende Durchschnittsbildung aus 13 Beträgen vorzuziehen.³⁾ Erfahrungsgemäß kann der doppelt erfaßte Dezemberbestand das Bild des Durchschnittslagers eines Einzelhandelsgeschäftes nicht sehr stark verzerren, da der Lagerbestand nach dem Weihnachtsverkauf meistens niedrig, aber nicht so extrem gering ist, daß er weit unter dem Bestand nach einem Saisonschluß läge. Somit ist die hier erreichte Genauigkeit der Durchschnittsbildung "für die meisten Zwecke ausreichend".⁴⁾

c) Die Erfassung der Lagerumschlagshäufigkeit

"Die zeitliche Entwicklung der Lagerbestände ist unmittelbar von dem Rhythmus der Beschaffung und des Absatzes abhängig",⁵⁾ das Lager verkleinert sich auf

1) Vgl. Fischer: Allgemeine BWL 1957, S. 373.

2) Vgl. auch Viel, a. a. O., S. 189.

3) So auch Seyffert: Wirtschaftslehre des Handels, S. 421, der ebenfalls diese Berechnungsformel wählt.

4) So auch Mellerowicz, Warenverwaltung in Seyffert: Handbuch des Einzelhandels, S. 424, und Viel, a. a. O., S. 189.

5) Buddeberg, Vergleichbarkeit der Handelsbetriebe, S. 129.

Grund des Verkaufs und wird durch Warenzugänge wieder aufgefüllt. Diesen ständig wiederkehrenden Vorgang bezeichnet man als Lagerumschlag. Die Lagerumschlagshäufigkeit gibt an, wie oft sich dieser Vorgang in einer Periode - z.B. in einem Jahr - wiederholt, "wie oft sich in einem Zeitraum der Lagerbestand infolge Absatz und Lagerzugang erneuert".¹⁾ Von den zahlreichen in der Literatur als Ausdruck für die ständige Erneuerung des Lagerbestandes verwendeten Bezeichnungen ist der der Lagerumschlagshäufigkeit²⁾ vorzuziehen. Seyffert³⁾ spricht von Absatzgeschwindigkeit und Umschlaggeschwindigkeit. Schnettler⁴⁾ sieht die Umschlagsschnelligkeit als Oberbegriff für Umschlagsdauer und Umschlagshäufigkeit. Fischer⁵⁾ verwendet nebeneinander die Bezeichnungen Umsatzschnelligkeit und Umsatzlänge.

Die treffendste Bezeichnung scheint aber "Umschlagshäufigkeit" zu sein. Während nämlich der Ausdruck "Umschlaggeschwindigkeit" deshalb unvorteilhaft ist, weil Geschwindigkeit ein physikalischer Ausdruck für eine in einer bestimmten Zeit zurückgelegte Strecke ist, gibt die Umschlagshäufigkeit⁶⁾ an, wie oft sich das Lager in einem Zeitraum umschlägt.

Die Kennziffer der Lagerumschlagshäufigkeit kann sowohl dem inner- als auch dem zwischenbetrieblichen Vergleich nutzbar gemacht werden und gibt wertvolle Aufschlüsse über die Leistungsfähigkeit des Handelsbetriebes.

Die Lagerumschlagshäufigkeit ergibt sich aus dem Verhältnis von Umsatz zu durchschnittlichem Lagerbestand innerhalb eines Abrechnungszeitraumes.⁷⁾ Die Periode, für welche die Umschlagshäufigkeit gemessen wird, kann beliebig angesetzt werden, umfaßt aber zweckmäßig ein Jahr, weil sich während dieser Zeit die jahreszeitlich und witterungsbedingten Rhythmen der Warenbewegung ausgleichen.

"Die Umschlaggeschwindigkeit des Gesamtlagers ist nur eine Durchschnittsgröße. Für Wareneinkauf, Lagerhaltung und Kalkulation ist aber die Kenntnis der absoluten Lagerdauer der einzelnen Artikel notwendig".⁸⁾

1) Ruberg, Einzelhandelsbetrieb, S. 170.

2) Ruberg, Einzelhandelsbetrieb, S. 170.

3) Seyffert, Wirtschaftslehre des Handels, S. 421.

4) Schnettler, Betriebsvergleich, S. 165

5) Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 369.

6) Viel, a. a. O., S. 188.

7) Vgl. Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 373.

8) Mellerowicz, Warenverwaltung, in:

Seyffert, Handbuch des Einzelhandels, S. 425.

In der Umsatzerfolgsrechnung wird daher die Umschlagszahl für jede Warengruppe und für das Gesamtlager des Betriebes ermittelt, so daß der geplante Lagerumschlag bewußt angesteuert werden kann. Dieser Vergleich ist auch - mehr noch als die Lagerhöhe, die für den Betrieb zu groß oder zu klein und falsch zusammengesetzt sein kann - das geeignete Kontrollinstrument der betrieblichen Lager- und Sortimentspolitik, die auf einen hohen Warenumschlag abzielen, da mit der Ware das im Lager gebundene Kapital umgeschlagen, ein in der Regel jeweils darauf entfallender Rohgewinnanteil erzielt und der Betriebserfolg erhöht wird.

Zur Ermittlung der Umschlagsziffer im Rahmen der Leistungserfolgsrechnung wird der betriebsbedingte Umsatz zum Durchschnittslagerbestand ins Verhältnis gesetzt. Da in der Umsatzerfolgsrechnung nur Umsätze aus der betrieblichen Warenbewegung festgehalten werden, ist eine Bereinigung des Gesamtumsatzes von nicht mit dem Warenumschlag zusammenhängenden Umsatzanteilen nicht erforderlich. Es werden auch nur solche Warenbestände verzeichnet und zwecks Berechnung des Lagerumschlages herangezogen, die tatsächlich zur Erzielung der Betriebsleistung eingesetzt werden. Unverkäufliche Stücke sind bereits über die Preisdifferenzen abgeschrieben, so daß diese Ladenhüter, die doch nicht mehr zur Erreichung des Umsatzes dienen können, die tatsächliche Umschlagszahl nicht belasten und verzerren.

Wenn das Kapital im Handel relativ knapp ist, bzw. in starkem Maße für die Modernisierung und Verschönerung der Geschäftsräume verwendet wird, und wenn zudem keine Warenknappheit droht, dann wird jeder Einzelhandelsbetrieb grundsätzlich bestrebt sein, den Lagerbestand nur so groß wie nötig und so niedrig wie möglich zu halten. Es ist aber denkbar, daß besonders in Zeiten unsicherer Währungsverhältnisse zum Ausgleich von Preisdifferenzen oder sonst aus Spekulationsgründen große Lagerbestände gehalten werden, die für den Betriebsablauf in dieser Höhe nicht notwendig sind, bzw. überhaupt nicht zur Erzielung von Umsätzen eingesetzt, sondern nur als Kapitalanlage betrachtet werden. Solche Überlager brauchen nicht auf ihren wirtschaftlichen Einsatz im Betrieb überprüft zu werden und können daher in der Umsatzerfolgsrechnung und bei der Errechnung der Lagerumschlagszahl unberücksichtigt bleiben. Eine Kontrolle dieser Waren wäre aber dennoch, vielleicht in einer anderen Form der Überwachung, ganz zweckmäßig, wenn etwa die Güter, wie z.B. Textilwaren, modisch ausgerichtet sind und wenn sie bei einer langen Lagerdauer ihren Wert verlieren.

Da im Handelsbetrieb konkrete Waren umgesetzt werden, sollte die Lagerumschlagsziffer im Grunde die Häufigkeit des Umschlages eben dieser konkreten Güter ausdrücken. Das ist aber nur möglich, wenn die umgeschlagene Menge,

die Stückzahl, aus der Statistik hervorgeht, d.h. wenn die in den Umsatzerfolgsbögen jeweils für die Verzeichnung der Zu- und Abflüsse von Waren bestimmten Spalten neben den Werten auch die Warenmengen angeben. Der mengenmäßige Lagerumschlag wird dann mittels einer einfachen Division der verkauften Gütermenge durch die Stückzahl des Durchschnittsbestandes ermittelt.

Die Berechnung des mengenmäßigen Lagerumschlages wird jedoch nur bei Umsatzgruppen hochwertiger und großer Einzelstücke wirtschaftlich sein und in Frage kommen.¹⁾ Für die so erhaltenen Ziffern ergibt sich eine Vergleichbarkeit über viele Perioden, da sie weder durch Geldwert - noch durch Kalkulationsänderungen beeinträchtigt werden. Umschlagszahlen auf Stückbasis haben aber keine große Aussagekraft, da sie keinen Anhaltspunkt für die Beurteilung der finanziellen Beanspruchung des Betriebes liefern.

Für die Ermittlung des wertmäßigen Lagerumschlages bieten sich theoretisch drei Größen als Berechnungsbasis: Verkaufs-, Einkaufs- und Verrechnungswerte.

Verrechnungswerte hätten neben einer Unabhängigkeit von wertmäßigen Schwankungen den Vorteil, daß in einem Arbeitsgang der Lagerumschlag wert- und stückzahlenmäßig erfaßt würde, sind aber bei zahlreichen Artikelgruppen mit feiner Preisstaffelung nicht anwendbar. Der Wareneinstandswert wäre die geeignete Basis, um aus dem Warenumschlag direkt auf den Kapitalumschlag zu schließen.

Da die Umsatzstatistik auf Verkaufswertzahlen beruht, greift man zweckmäßig zur Bestimmung des Lagerumschlages auf diese Werte zurück. Dabei ergeben sich Fehlerquellen aus der Schwankung der Verkaufswerte während einer Umschlagsperiode. Das Bild des tatsächlichen Lagerumschlages kann sich zudem stark von der in der Umsatzerfolgsrechnung ausgewiesenen Umschlagsziffer unterscheiden, sobald sich in einzelnen Warengruppen verschiedener Preisklassen finden und der Umschlag der preislich sehr hoch liegenden Stücke von dem der niedrigen Preislagen stark differiert.

Wenn nicht nur die finanzielle Seite der Warenbewegung interessiert, also beispielsweise für den Einkauf und zur Sortimentspflege geeignete Unterlagen benötigt werden, dann ist oft lediglich durch zusätzliche mengenmäßige Umschlagszahlen und vor allem durch Lagerdurchsichten ein hinreichend genaues Bild der tatsächlichen Umschlagshäufigkeit zu gewinnen. In einzelnen Umschlagsgruppen wird es, wenn die genaue Kontrolle sehr wichtig ist, auch lohnen, eine Erfolgsrechnung nach Preisgruppen aufzustellen.

1) Mellerowicz, Warenverwaltung, in: Seyffert, Handbuch des Einzelhandels, S. 422.

5. Die Kontrolle des Bruttoerfolges

Wenn die im Rahmen einer Umsatzerfolgsrechnung durchgeführte Kontrolle der Warenbewegung auch für einen Handelsbetrieb u. a. zur Verlustquellenforschung wichtig ist, so erlangt doch die Kontrolle des betrieblichen Leistungserfolges eine hervorragende Bedeutung. Der durch die betriebliche Tätigkeit des Warenumschlages erzielte positive oder negative Erfolg, der im Rahmen der Umsatzgruppenrechnung sowohl für den Gesamtbetrieb als auch für die einzelnen Warengruppen festgehalten werden soll, ergibt sich aus einer Gegenüberstellung der in der "Umsatzspalte" der Erfolgsbögen als Ausdruck des wertmäßigen Absatzes verzeichneten Zahlen - d. h. der Bruttoumsätze oder Bruttoerträge, die bei Barumsätzen in der Regel gleich den in der Abrechnungsperiode erzielten Erlösen sind¹⁾ - und den Kosten des Leistungsprozesses.

Zunächst ist der Bruttoerfolg - auch Bruttogewinn²⁾ oder Bruttohandelsspanne³⁾ oder Rohgewinnsatz vom Umsatz⁴⁾ genannt - zu ermitteln, der dann nach Feststellung der zugehörigen Handelskostenquote erweitert werden soll zu einer kalkulatorischen Ermittlung des Betriebserfolges.⁵⁾ Dieser Bruttoerfolg ergibt sich durch eine Kürzung des Bruttoumsatzes um die zugehörigen Warenkosten.⁶⁾

a) Das Problem einer Bewertung der Warenkosten

Bei der Ermittlung der Kosten der zur Umsatzerzielung eingesetzten Ware stellt sich das Problem einer Bewertung dieser Kosten. Wenngleich dieses Problem bei jedem Kostenansatz zu verzeichnen ist, so soll es doch in diesem Zusammenhang für die Warenkosten näher untersucht werden.

1) Vgl. Ausführungen über den Umsatzbegriff im Handel S.

2) Vgl. z. B. Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, S. 133.

3) Vgl. z. B. Fischer, Allg. BWL, S. 377, der den Bruttoertrag bei den Handelsbetrieben als Bruttohandelsspanne bezeichnet.

4) Vgl. F. A. Schmitt u. F. Schmitt, Das Kalkulationsuniversum, 2. Aufl., Berlin 1954, S. 323.

5) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 98.

6) Unter Warenkosten sind hier die reinen Kosten der Ware selbst zu verstehen, nicht die Warennebenkosten wie z. B. Bezugsspesen. In der Praxis des Einzelhandels spricht man in diesem Sinne seltener von Warenkosten, sondern von Einkaufs- oder Einstandswerten, die als Bezugsgrundlage für die Verrechnung der Handlungskosten dienen.

Die Warenkosten setzen sich - wie alle Kosten - aus einer Mengen- und einer Wertkomponente zusammen. Während sich die Mengeneinheiten objektiv durch Zählen, Messen oder Wiegen feststellen lassen und entsprechend nach Warengruppen erfaßt werden können, wird die richtige Bewertung der Warenkosten zu einem Problem. Die Art des gewählten Bewertungssatzes würde nur dann keine Rolle spielen, wenn er - stets gleichmäßig angewendet - lediglich Aussagen ermöglichen sollte über rein naturale Größen der betrieblichen Leistungserstellung. Sollen jedoch Unterlagen etwa für eine Analyse der Umsatzrentabilität¹⁾ der Artikelgruppen, für Aussagen über die Betriebserhaltung, für preispolitische Auswertungen ermittelt werden, so ist der richtige Wert zu suchen, mit dem dann die mengenmäßig erfaßten Kosten gewichtet werden.

Die Ermittlung eines objektiven Wertes für die Warenkosten eines Handelsbetriebes wäre zwar grundsätzlich denkbar. Der Marktpreis z.B. könnte als ein solcher objektiver Wert angesehen werden. Da er sich jedoch mit den Marktschwankungen notwendig ändern muß, ist er nur für kurze Zeit der richtige Wert, so daß seine Brauchbarkeit eingeschränkt wird. Als objektiver oder realer Kostenwert könnte auch der entgangene Grenznutzen aufgefaßt werden, welcher bei einer andersartigen Verwendung der Güter erzielt worden wäre.²⁾ Eine Möglichkeit andersartiger Verwendung der im Handelsbetrieb eingesetzten Waren ist jedoch kaum anzunehmen.

Aus diesen Überlegungen ist zu schließen, daß der objektive Wert der eingesetzten Warenkosten für den Handelsbetrieb nicht immer auch der richtige sein muß. "Der 'richtige' oder 'wahre' Wert ist keine absolute, sondern nur eine relative Größe, die durch die Wertungsrichtung bestimmt wird".³⁾ Dieser Wert unterliegt subjektiven betriebspolitischen Zielsetzungen und ist hier so zu wählen, daß er dem Ziel der Umsatzrechnung soweit wie möglich entspricht. Das bedeutet, daß der Umsatzwert letztlich so wirken sollte, daß er den Betrieb kontrolliert und leitet, "um von den wirtschaftlichen Wahlmöglichkeiten die jeweils wirtschaftlichste"⁴⁾ zu bestimmen. Diesen subjektiven Kostenwert bezeichnet Schmalenbach als "optimale Geltungszahl". Ihre Bestimmung kann von verschiedenen

1) Unter dem in der Praxis verwendeten Begriff der Umsatzrentabilität ist die Gewinnquote zu verstehen, die von den beiden Komponenten: Kalkulationsquote und Kostenquote abhängt. - Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 99. "Die Umsatzrentabilität bezieht den Umsatzgewinn auf die Gesamtumsatzgröße". Heinen, Edmund, - Die Kosten - Ihr Begriff und ihr Wesen, Saarbrücken 1956, S. 44.

2) Vgl. u. a. Mellerowicz, "Kosten- und Kostenrechnung" I Theorie der Kosten, 3. Aufl. Berlin 1957, S. 201.

3) Schmalenbach: "Kostenrechnung und Preispolitik" S. 138.

4) Vgl. Schmalenbach, a. a. O., S. 138 und 192.

Wertansätzen ausgehen.

Es wurde bereits betont, daß eine Bewertung der eingesetzten Waren zu realen Kosten sehr schwierig ist. Der Wertansatz zu Zeitwerten oder Anschaffungspreisen - der übrigens von Mellerowicz als nur abgeleiteter Grundsatz einer Bewertung zu realen Kosten bezeichnet wird,¹⁾ könnte dagegen leichter möglich sein. Besonders die Bewertung zu Anschaffungswerten erscheint nicht schwierig, da sie auf Grund der vom Betrieb wirklich gezahlten Preise erfolgt, die - soweit man von Aufschlüsselungsproblemen der Bezugskosten absieht - im ganzen eindeutig festgelegt und aus den entsprechenden Rechnungsunterlagen zu entnehmen sind. Der bei diesem Bewertungssatz so bestechend erscheinende Vorteil eindeutiger Fixierbarkeit kann sich jedoch nur dann auswirken, wenn der für die Ware gezahlte Preis stabil bleibt. Sonst müßten die zu verschiedenen Preisen angeschafften Gegenstände besonders gekennzeichnet und beim Absatz entsprechend erfaßt werden. Abgesehen davon, daß eine vollkommen richtige Erfassung des Anschaffungswertes der umgesetzten Waren äußerst schwierig und in den meisten Fällen unwirtschaftlich wäre, hat der Betrieb "an einer solchen vollkommenen Richtigkeit selten Interesse".²⁾ Der Anschaffungswert wäre auch nur dann als der wahre Wert der umgesetzten Güter anzusehen, wenn neben stabil gebliebenen Preisen auch eine Wiederbeschaffung zu eben diesen Preisen möglich wäre. Bei längerer Lagerdauer beispielsweise der Waren eines Textilgeschäftes ist diese Möglichkeit jedoch häufig nicht gegeben.

Der Zeitwert, der ebenfalls für eine Bewertung der Warenkosten in Betracht gezogen werden kann, ist der Gegenwartswert am Markt.³⁾ Die jeweils anzusetzende Größe ist mithin abhängig von dem Zeitpunkt, in welchem die Bewertung vorgenommen wird. Wird der Tageswert am Beschaffungstag zum Ausgangspunkt gewählt, so ist der Zeitwert gleich dem oben erwähnten Anschaffungswert. Der Tageswert am Umsatztag entspricht schon eher dem wirklichen Wert, zu dem die umgesetzte Ware vom Betrieb wiederbeschafft werden kann, vorausgesetzt, daß eine ungehemmte Beschaffung möglich ist. Eine Bewertung zu höheren Wiederbeschaffungswerten, d.h. zu später nachfolgenden Tagespreisen, ist nur dann gerechtfertigt, wenn eine bestimmte Ware am Tage ihres Absatzes wegen temporärer Beschaffungsschwierigkeiten vom Betrieb nicht zu erhalten ist.

1) Vgl. Mellerowicz, Konrad, Kosten und Kostenrechnung, Teil I:

Theorie der Kosten, 2. Aufl., Berlin 1951, S. 182.

2) Vgl. Schmalenbach, a. a. O., S. 138 und 192.

3) Vgl. Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 272.

Die Kostenbewertung zu Wiederbeschaffungspreisen bzw. Ersatz- oder Reproduktionswerten¹⁾ soll den Handelsbetrieb in die Lage versetzen, erneut entsprechende Güter einzukaufen und dadurch die Produktivkraft des Betriebes und das für die Betriebsarbeit erforderliche Warensortiment zu erhalten. Es ist jedoch oft sehr schwierig, bei der Bewertung der Warenkosten diesem Grundsatz zu entsprechen. Besonders bei einem stark von der Mode abhängigen Sortiment, wie es etwa in einem Textilgeschäft mit modischen Damenstoffen gegeben ist, gibt es am Tage des Verkaufs eines Artikels keinen Wiederbeschaffungswert, da im Zeitpunkt des Verkaufs durch den Einzelhändler die Produktion dieses Artikels in der Industrie bereits längere Zeit abgeschlossen ist und wegen des hohen Absatzrisikos vom Produzenten keine Lager unterhalten werden. Selbst wenn eine Wiederbeschaffung dieser hochmodischen Artikel möglich wäre, so würde sie nicht der Erhaltung der Produktivkraft des Handelsbetriebes dienen können, weil die Ware zu dem späteren Zeitpunkt nicht mehr - wenigstens in der Regel nicht mehr zu dem gleichen Preis - absetzbar wäre. Die Bewertung der Warenkosten zum Wiederbeschaffungspreis wäre in diesem Fall ungünstig.

Die Problematik, die sich bei der Bewertung der Warenkosten eines Handelsbetriebes ergibt, wird aus den angestellten Überlegungen sichtbar. Für die praktische Durchführung einer Warenkostenbewertung im Betrieb ist jedoch die Forderung nach einer auf wirtschaftliche Weise zu gewinnenden Größe wichtiger als die Anwendung eines theoretisch richtigen Verfahrens. Aus diesem Grunde ist ein Bewertungssatz zu wählen, der am relativ leichtesten zu ermitteln und in allen Umsatzgruppen anwendbar ist. Diese Bewertungsgrundlage kann nur der Einstandspreis sein, der sich wenigstens mit einiger Sicherheit für alle Warengruppen eines Handelsbetriebes ermitteln läßt.

Die Bewertung der Warenkosten zu Beschaffungswerten gefährdet bei steigenden Preisen eine Wiederbeschaffung der Waren in gleicher Güte und Qualität. In einer Zeit ständig steigender Preise kann daraus ein Problem für die Betriebserhaltung erwachsen. Die nominell errechneten Bruttoerfolge sind real nicht vorhanden. Theoretisch wäre es zwar möglich, die aufgezeigten Schwierigkeiten durch die Verwendung von Verrechnungswerten zu vermeiden. Ihre Feststellung brächte jedoch die gleichen Probleme aus der Wahl des Wertansatzes. Zudem wäre die Bestimmung von Verrechnungswerten bei zahlreichen Umsatzgruppen, die jeweils eine Vielzahl von Artikeln und Preislagen enthalten, mit sehr viel Arbeit verbunden und daher unzweckmäßig.

Auf Grund dieser Überlegungen erscheint es - trotz aller hier möglichen Einwände - doch angezeigt, die Warenkosten mit den Anschaffungswerten, d. h.

1) Vgl. Fischer, Allgem. BWL 1957, S. 272.

den Einkaufs- und Einstandspreisen, zu bewerten, wie es auch in der Praxis üblich ist. Die Definition des Wareneinsatzes als Einkaufs- oder Einstandswert der verkauften Güter¹⁾ verweist auf die Verwendung dieses Wertansatzes für die Warenkosten. Dagegen will z.B. Fischer²⁾ den Wareneinsatz mit Hilfe von Verrechnungswerten bestimmen.

b) Das Problem der statistischen Ermittlung des Wareneinsatzes

Es gibt für Handelsgeschäfte verschiedene Möglichkeiten, das gewünschte Warenkonto derart in Teilkonten zu zerlegen, daß sich der jeweilige Lagerbestand und der durch den Wareneinsatz erzielte Bruttogewinn durch bloße Saldierung ermitteln lassen.³⁾ Das ist einmal möglich durch eine Zweiteilung des gemischten Kontos in ein Warenbestands- und ein Warenumsatzkonto oder in ein Wareneingangs- und ein Warenbestandskonto.⁴⁾ Zum anderen können Lagerbestand und Wareneinsatz auch mit Hilfe innerbetrieblicher Verrechnungswerte⁵⁾ gleichzeitig wert- und mengenmäßig ermittelt werden, wozu in der Regel drei Teilkonten erforderlich sind.⁶⁾

Da die Führung zahlreicher Warenkonten und entsprechender Teilkonten sowie die Bildung von Verrechnungswerten bereits an anderer Stelle für die kurzfristige Ermittlung des Leistungserfolges als zu umständlich abgelehnt wurde, muß bei der Errechnung des Wareneinsatzes auf statistische Methoden zurückgegriffen werden.

Es ist möglich, die Einstandspreise der Artikel jeweils beim Verkaufsakt festzuhalten und, evtl. verschlüsselt, auf dem Kassenzettel oder auf einem eigenen Erhebungsbogen zu verzeichnen. Dieses Verfahren wäre jedoch im Einzelhandel nur bei einem Sortiment relativ kleiner Mengen und hochwertiger Artikel brauchbar,⁷⁾ die oft auch mit zerlegbaren Etiketts versehen werden könnten. In allen anderen Fällen erscheint diese Aufzeichnung des Einstandspreises unwirtschaftlich wegen der damit verbundenen Belastung der Verkaufspersonen,

1) Vgl. u. a. Schmitt/Schmitt, Das Kalkulationsuniversum, S. 337, sowie Gabler Lexikon 1956, S. 3254.

2) Fischer, Allgem. BWL 1957, S. 377.

3) Vgl. z.B. Ruberg, Der Einzelhandelsbetrieb, S. 89 ff.

4) Vgl. Kosiol: Kalkulatorische Buchhaltung, S. 133 und 135 ff.

5) Vgl. Ruberg, Der Einzelhandelsbetrieb, S. 94. - Fischer u. a. in Allgemeine BWL 1957, S. 377.

6) Vgl. Kosiol: Kalkulatorische Buchhaltung, S. 140 ff.

7) Vgl. Kosiol: Kalkulatorische Buchhaltung, S. 135.

Verzögerung der Kundenbedienung und zeitraubenden Zusammenstellungen und Entschlüsselungen im Rahmen der Statistik.

Es bleibt demnach für ein Sortimentgeschäft nur die Möglichkeit, jeweils am Ende einer Abrechnungsperiode den Wareneinsatz aus den erzielten Verkaufswerten durch Abwertung mit der durchschnittlich verwendeten Kalkulationsspanne zu ermitteln. Bei gleichbleibenden - etwa von Markenartikelherstellern vorgeschriebenen oder im Betrieb traditionsgemäß verwendeten - Kalkulationssätzen ist diese Rechnung nicht schwierig.

Die Errechnung des Umsatzes zu Einstandskosten kann mit Hilfe der Anfangskalkulation (Kalkulation I) geschehen. Wenn dabei nur die Kalkulationsquoten der Wareneingänge des Abrechnungsmonats verwendet werden, ¹⁾ so wird das Ergebnis ungenau sein. Da nämlich die in einem Betrieb verwendeten Kalkulationsspannen meistens schwanken, wäre eine Übereinstimmung der Kalkulationsquote der Verkäufe mit derjenigen der Einkäufe innerhalb eines Monats ein bloßer Zufall.

Wenn man an Stelle der Anfangskalkulation eines einzigen Monats die kumulierte Kalkulationsquote bis zum Stichtag am Monatsende ²⁾ verwendete, so ergäbe sich nur unter der Voraussetzung nahezu gleichbleibender Zuschlagssätze und einheitlich zusammengesetzter Umsätze ein in etwa brauchbares Ergebnis. Aber selbst nach einer Zurechnung des Inventurvortrages, des ursprünglichen Lagerbestandes, ergibt die so ermittelte Durchschnittsquote der gesamten Wareneingänge ein ungenaues Bild des Wareneinsatzes.

Aus der Anfangskalkulation ließe sich nur dann der Wareneinsatz bestimmen, wenn die in der Preiskalkulation festgesetzte gewollte Spanne niemals - etwa infolge Preisherabsetzungen - geändert und darüber hinaus lange Zeit verwendet würde. Da diese Voraussetzungen jedoch im Regelfall nicht gegeben sind, müssen die bereits früher verkauften Waren zur Verfeinerung der kumulierten Durchschnittsquote herangezogen werden.

Es ist deshalb nicht vom Wareneingang auszugehen, sondern vom Lagerbestand, der sich aus den Warenein- und -ausgängen ergibt. Will man die Kalkulationsquote ermitteln, die auf diesem Lagerbestand ruht, so ist es schwierig, die Kalkulationsspanne der getätigten Verkäufe richtig anzusetzen.

Geht man davon aus, daß die Kalkulationsspanne der getätigten Verkäufe annähernd mit der durchschnittlichen Kalkulationsquote des vorhergehenden Gesamtlagers übereinstimmt, so kann der Umsatz zu Verkaufswerten mit Hilfe dieser

1) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 92.

2) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 92.

Quote auf den Einstandswert abgewertet werden.

Fehlermöglichkeiten ergeben sich dabei vor allem dann, wenn die Kalkulationsspannen der einzelnen Waren stark differieren und die Verkäufe sehr uneinheitlich zusammengesetzt sind. Diese Fehler werden jedoch "teilweise dadurch ausgeglichen, daß zu hohe und zu niedrige Kalkulationsquoten in dem einen Monat in einem späteren Monat kompensiert werden. Auf keinen Fall findet eine Fehlerhäufung statt, da mit den tatsächlichen Durchschnittsquoten der Einkäufe weiter gerechnet wird".¹⁾

Wenn jedoch große Verschiedenheiten der verwendeten Kalkulationsspannen die Aussagefähigkeit des verwendeten Rechnungsverfahrens in Frage stellen, können diese Schwierigkeiten durch die Verwendung der gewogenen Durchschnittsquote des Lagerbestandes gemildert werden.

Kosiol²⁾ bringt dazu folgende Tabelle:

	Einstands- kosten	Verkaufs- preis	Kalkulations- quote
Bestand 1. I.	9049	13.800	34, 5% ⁴⁾
Einkäufe Januar	4540	6.900	34, 2%
Gesamtlager	13580	20.700	34, 4%
Verkäufe Januar	6950 ¹⁾	10.600	34, 4%
Bestand 1. II.	6630 ¹⁾	10.100	34, 4% ⁴⁾
Einkäufe Februar	3500	5.300	34, 0%
Gesamtlager	10130	15.400	34, 2%
Verkäufe Februar	5385 ²⁾	8.200	34, 3%
Bestand 1. III.	4745 ²⁾	7.200	34, 1% ⁴⁾
Einkäufe März	6440	9.800	34, 3%
Gesamtlager	11185	17.000	34, 2%
Verkäufe März	2635 ³⁾	4.000	34, 1%
Bestand 1. IV.	8550 ³⁾	13.000	34, 25% ⁴⁾

1. 34, 4% von 10.100 = 3470; 10.100 - 3470 = 6630; 13580 - 6630 = 6950

2. 34, 1% von 7.200 = 2455; 7200 - 2455 = 4745; 10130 - 4745 = 5385

3. 34, 25% von 13000 = 4450; 13000 - 4450 = 8550; 11185 - 8550 = 2635

4. Diese Quoten sind auf Grund der tatsächlichen Zusammensetzung der Lagerbestände ermittelt.

Dieses von Kosiol dargelegte Verfahren ist weitgehend genau. Es verursacht gegenüber der vorgenannten Methode einige Mehrarbeit. Soweit es sich um die

1) Kosiol, Warenkalkulation, S. 94.

2) Kosiol, Warenkalkulation, S. 97.

Umrechnung sämtlicher Größen in Einstandswerte handelt, mag diese Arbeit noch durchführbar sein, zumal in Betrieben, welche eine entsprechende Umsatzerfolgsrechnung durchführen, eine Rechenmaschine vorhanden sein dürfte.

Schwierig und nahezu undurchführbar erscheint dagegen die jeweilige Ermittlung der tatsächlichen Zusammensetzung der Lagerbestände. Kosiol¹⁾ verweist auf die von Schmalenbach empfohlene Verwendung eines gewogenen Quotenindex. Die verschiedenen Monate werden bei dieser Methode mit dem Gewicht hervorgehoben, in welchem sie für den Bestand als Eingangsmonat in Frage kommen. Die Richtigkeit dieses Verfahrens ist wohl unbestreitbar, und die Errechnung der jeweiligen Durchschnittsquote ist theoretisch auf diese Weise auch nicht sehr schwierig. In der Praxis dürfte sich jedoch die Lagerzusammensetzung nicht jeweils am Schluß einer kurzen Abrechnungsperiode ermitteln lassen, sondern nur bei gelegentlichen körperlichen Bestandsaufnahmen (Inventur).

Völlige Genauigkeit kann bei der Ermittlung des Bruttoerfolges des Gesamtbetriebes und der Warengruppen eines Einzelhandelsgeschäftes kaum erreicht werden. Letztlich soll die Berechnung des Bruttonutzens auch nur einen Überblick darüber geben, ob ein geplanter Reingewinn tatsächlich erzielt wird. Da diese Nettohandelsspanne durch eine Gegenüberstellung des Bruttoerfolges mit der zugehörigen Quote der Betriebs- oder Handlungskosten ermittelt wird, muß zunächst diese Kostenquote bestimmt werden, was nur nach einer im folgenden zu untersuchenden Erfassung und Verrechnung der Betriebskosten geschehen kann.

B. DIE KOSTEN UND IHRE ERFASSUNG IN EINER KOSTENRECHNUNG NACH LEISTUNGSGRUPPEN

Für eine hier zu erarbeitende Leistungsrechnung bleibt neben der positiven Seite des betrieblichen Leistungsergebnisses noch das negative Element näher zu untersuchen, d.h. also der "Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen zum Zwecke der Leistungserstellung".²⁾ Das besagt, daß im folgenden die Sachgüter, Arbeitsleistungen, Dienstleistungen und öffentlichen Abgaben zu ermitteln sind, welche zur Leistungserstellung des Gesamtbetriebes und - im Rahmen einer Gruppenbetrachtung - speziell der Leistungsgruppen benutzt werden.³⁾ Demnach gehören zur Kostenseite im Warenhandel die Warenkosten und Handlungskosten

1) Kosiol, Warenkalkulation, S. 95.

2) Vgl. Heinen, a. a. O., S. 18.

3) Vgl. Gutenberg, 1. Band, 1957, S. 227.

eines Betriebes. Da erstere jedoch zur Gewährleistung einer einheitlichen Kontrolle der Warenbewegung und der mit ihr verknüpften Handelsleistung bereits im Zusammenhang mit der Untersuchung des Umsatzprozesses erfaßt wurden und die Ermittlung der Warenkosten an dieser Stelle auch aus abrechnungstechnischen Gründen günstiger erschien, zumal die Berechnung der Kosten der umgesetzten Waren auf Kontrollzahlen des Warenlagers fußte, werden im folgenden nur die Handlungskosten untersucht. Dies sind die Kosten der gesamten Betriebstätigkeit, der eigentlichen produktiven Leistung des Handelsbetriebes.¹⁾

Während in der Praxis mancher Einzelhandelsbetriebe die Umsatzgröße mit Hilfe einer Statistik fast bis zur Grenze der Wirtschaftlichkeit dieser Rechnung aufgeschlüsselt und untersucht wird, begnügt man sich häufig mit einer nur globalen Betrachtung und groben Eindrücken des Betriebsaufwandes. Selbst wenn man monatlich dem Gesamtertrag den gesamten Betriebsaufwand gegenüberstellt, so ist der Einzelhändler doch nicht in der Lage, die Wirtschaftlichkeit der Leistung einzelner Umsatzgruppen und ihre Auswirkung auf den Betriebserfolg zu erkennen. Es fehlt ihm eine Kontrolle der Umsatzrentabilität²⁾ dieser Gruppen. So kann es sehr gut möglich sein, daß Artikelgruppen, die einen hohen Umsatz bringen und von denen deswegen der Unternehmer glaubt, daß sie die tragende Säule des Betriebes seien, in Wirklichkeit in ihrem Beitrag zum Betriebserfolg überschätzt werden und weniger Gewinn bringen als umsatzschwächere Artikelgruppen.

Will der Unternehmer die notwendige Betriebspolitik zur Erreichung eines bestimmten Betriebszieles festlegen und ihre Durchsetzung überwachen, so liefert ihm daher die Umsatzstatistik allein nicht die notwendigen Unterlagen. Die Kostenrechnung erst stellt die Erfassung und Zurechnung der Kosten auf die betrieblichen Leistungen dar.³⁾ Die Leistungserfolgsrechnung, welche sich dann aus einer Kombination der reinen Erfassung der Umsatzleistung mit der Kostenrechnung gewinnen läßt, zeigt den Unterschied zwischen Werterstellung und Wertverzehr des Gesamtbetriebes bzw. der Warengruppen.

1) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 14.

2) Zum Begriff der Umsatzrentabilität vgl. Anmerkung S. 50.

3) Vgl. Mellerowicz, Konrad, Kosten und Kostenrechnung, Teil II, 2. und 3. Aufl., Berlin 1958, S. 1.

I. Der Kostenbegriff in einer Kostenrechnung nach Leistungsgruppen

Eine Analyse sämtlicher in der Literatur herausgestellter Wesensmerkmale des Kostenbegriffes entspricht nicht dem Sinn dieser Untersuchung. Die Abgrenzung des hier zugrunde zu legenden Kostenbegriffes soll nach den wesentlichen Merkmalen erfolgen, wie sie u. a. von Kosiol aufgeführt werden:

- "a) Stets liegt ein Güterverbrauch vor, wobei sämtliche Real- und Nominalgüter grundsätzlich einbezogen sind.
- b) Der Güterverbrauch steht immer in einem Beziehungszusammenhang zur produktiven Leistungserstellung, der nicht nur auf willentlicher, sondern auch auf zwangsläufiger Einwirkung auf den Kombinations- und Transformationsprozeß beruhen kann.
- c) Es wird stets ein Bewertungsakt vollzogen, der darin besteht, zunächst die Verbrauchsmenge durch eine direkte oder indirekte Bezugsgrundlage (proportionale Verhältnißgröße) zu messen und dann durch einen Geldbetrag je Basiseinheit (Preis) zu bewerten".¹⁾

Es handelt sich bei den Kosten also stets um einen leistungsbezogenen und in Geld bewerteten Güterverbrauch, der nicht mit einer Geldausgabe zusammenfallen muß. Eine Abgrenzung des in dieser Untersuchung als Kosten aufzufassenden Wertverzehr ergibt sich aus der Zwecksetzung der Leistungsrechnung, worauf bei der Bestimmung des hier zugrunde zu legenden Leistungsbegriffes bereits hingewiesen wurde. Auf Grund der Wechselbeziehung zwischen Leistung und Kosten ist der Kostenbegriff als Gegenstück des Leistungsbegriffes zu verstehen, wobei die handelsbetriebliche Leistung als ein auf den Betriebszweck der Verteilung gerichtetes Wertschaffen gesehen wird, welche in der Regel unmittelbar mit einer Warenbewegung verknüpft ist. Es ist jedoch zu beachten, daß die in einer Abrechnungsperiode der betrieblichen Leistungskontrolle erstellte Betriebsleistung und der mit ihr verbundene Wertverzehr nicht auf den im Berichtsmonat erzielten Absatz begrenzt ist.

Da für eine genaue Leistungsrechnung der gesamte leistungsbedingte Wertverzehr erfaßt werden muß, ist der Ansatz kalkulatorischer Kosten für nicht ausgabemäßig anfallenden Verbrauch unerläßlich. So ist z. B. in der Leistungsrechnung eines in eigenen Räumen betriebenen Ladengeschäftes ein kalkulatorischer Mietwert anzusetzen, da ein Wert verzehrt wird in Höhe des bei einer Vermietung

1) Kosiol: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, in: Kosiol/Schlieper, a. a. O., S. 36.

erzielbaren Nutzens. Für den im Betrieb verzehrten Leistungseinsatz des mitarbeitenden Unternehmers und seiner Familienangehörigen ist eine kalkulatorische Lohnsumme zu berücksichtigen, wenn kein tatsächlicher Lohn gezahlt wird. Da "die im Kapital steckenden Nutzungsmöglichkeiten" stets nur zeitlich verfügbar sind und einem "besonderen kontinuierlichen zeitlichen Vorrätkigkeitsverzehr" unterliegen,¹⁾ sind die den Verzehr ausdrückenden Zinsen als Kosten in die Leistungsrechnung einzubeziehen, und zwar vor allem kalkulatorische Zinsen für das Eigenkapital anzusetzen.

Da das Schwergewicht der hier zu erarbeitenden Leistungsrechnung auf der Leistungskontrolle der Umsatzgruppen liegt, werden die Kosten auf diese Leistungsgruppen bezogen, die unter dem Gesichtspunkt der einheitlichen, dem gleichen Verwendungszweck dienenden Warenart und der dadurch bedingten Verwandtschaft der produktiven Leistung - und damit auch der entsprechenden Kosten - gebildet werden.

Wenngleich der Leistungserfolg erst mit dem Abschluß des Umsatzprozesses eintritt, d.h. wenn die Ware auf dem Markt abgesetzt ist und wenn sie letztlich den Erlös erbracht hat, so sind die kostenverursachenden Faktoren, die der Leistungsprozeß mit sich bringt, nicht nur in der Tätigkeit des Absatzes einer bestimmten Ware am Markt zu sehen, sondern in allen Handlungsphasen, die überhaupt zur Durchführung des Umsatzprozesses bis zu seinem Abschluß anfallen.

Für die Industrie stößt diese Vorstellung, daß die Kosten einer Leistung während des gesamten Leistungsprozesses auflaufen, auf keine Schwierigkeiten. Eine solche Sammlung und Zurechnung von den Kosten sämtlicher Stufen des Warenumschlages und aller zu diesem Zweck organisatorisch notwendigen Funktionen muß aber auch dem Handelsbetrieb zugebilligt werden. Denn es ist einleuchtend, daß eine derartige Zurechnung sämtlicher Kosten auf die Leistung zum Zwecke einer Betriebs- und Leistungskontrolle nicht nur dann vorzunehmen ist, wenn eine Produktion im engeren technischen Sinne einer Gewinnung, Aufbereitung und Verarbeitung von Gütern vorliegt, sondern grundsätzlich bei jeder Tätigkeit zur Werterhöhung von Gütern. Eine Wertschöpfung liegt - wie bereits untersucht wurde - nicht nur im Falle einer sichtbaren Verarbeitung und Veredlung eines Gutes vor. Sie ist auch in der Leistung des Handels zu sehen, wenngleich man diese Handelsleistung nicht als Produktion im wirtschaftlichen Sinne bezeichnen muß, wie es häufig geschieht.²⁾³⁾

1) Vgl. Kosiol, Kritische Analyse, in: Kosiol/Schlieper, a. a. O., S. 22.

2) Vgl. Mellerowicz, der die Distributionsleistung als eine Produktion im weiteren Sinne ansieht. Mellerowicz, Allg. BWL, 1. Bd., S. 122.

3) Zum Leistungsbegriff im Handel vgl. Abschnitt A I.

Wie bereits betont, bedeutet der Grundsatz der Ermittlung sämtlicher Kosten der Leistungserstellung zur Feststellung des in der Periode erzielten Leistungserfolges, daß nicht nur die Kosten der in der Kontrollperiode abgesetzten Leistungen verrechnet werden müssen, sondern auch die Kosten der noch im Prozeß befindlichen Leistungen.

Man muß sich nämlich darüber im klaren sein, daß zur Leistungserstellung einer Warengruppe z. B. nicht nur die tatsächlich in der Kontrollperiode abgesetzten Stücke dienen, sondern daß vielmehr ein ganzes Sortiment erforderlich ist, um dem Kunden eine Auswahl in Qualitäten, Formen, Farben, Größen und Preislagen zu bieten. Für die Zwecke der hier zu erarbeitenden Rechnung reicht daher ein enger Kostenbegriff nicht aus, der nur den Wertverzehr umfaßt, der in einem engen ursächlichen Zusammenhang mit den abgesetzten Leistungen steht. Die zu enge Auslegung und das Kostenverursachungsprinzip sind hier vielmehr zu einem "Kosteneinwirkungsprinzip" zu erweitern. Es ist zu fragen, "welcher Güterverzehr als causa efficiens die Leistungen hervorruft, oder besser: welcher Güterverzehr auf den Prozeß der Leistungserstellung zwangsläufig einwirkt, so daß dieser ohne ihn nicht zustande kommt".¹⁾

Der Zusammenhang zwischen den Kosten und den abgeschlossenen Leistungen eines Handelsbetriebes ließe sich bildlich etwa so ausdrücken, daß ein breiter Strom des Leistungseinsatzes - bedingt durch den Absatz in kleinen Mengen an den Letztverbraucher - in kleine Kanäle fließt. Wie der Pegel in den einzelnen Kanälen sinkt, wenn kein entsprechender Zufluß aus dem Strom erfolgt, so läßt sich auch der Absatz eines Handelsbetriebes nicht erhalten, wenn nicht ein breiter Leistungsstrom eingesetzt wird. Voraussetzung eines stückweise erfolgenden Absatzes ist also der Güterverzehr, der für die Umsatzgruppe als Ganzes anfällt. Zur Ermittlung des in der Periode erzielten Leistungserfolges müssen daher die Kosten der gesamten Gruppe dem am Markt erzielten Leistungsergebnis gegenübergestellt werden.

Die Vorteile einer Kostenermittlung nach Leistungsgruppen liegen auf der Hand. Denn es würde beispielsweise zu falschen Ergebnissen führen, wenn man einen einzelnen Artikel einer Warengruppe deshalb mit höheren Lagerkosten belastete, weil er zufällig länger am Lager blieb als ein völlig gleichartiger Artikel. Richtiger ist es dann schon, die Kosten der Lagerung nicht auf Einzelstücke, sondern auf die gesamte Warengruppe im Zeitraum des Anfalls zu verrechnen, d. h. monatlich die Lagerzinsen und sonstigen Lagerkosten den Umsatzgruppen zuzurechnen.

1) Kosiol, Kritische Analyse, in: Kosiol/Schlieper, a. a. O., S. 27.

nen.¹⁾

Wollte man die Kosten der Leistungserstellung auf das Stück, auf die einzelne Umsatzeinheit beziehen, so wäre zudem die Wahl der Bezugsgröße, welche Kostenträger sein sollte, sehr schwierig. In einem Textileinzelhandelsgeschäft wäre z.B. bei Großkonfektion eine Stückrechnung möglich. Welches sollte jedoch die Bezugsseinheit etwa in den Warengruppen Meterwaren, Kurzwaren und Wäsche sein? Vor einer Einzelabrechnung müßten in den verschiedenen Umsatzgruppen zunächst einmal Bezugsgrößen bestimmt werden, welche sich soweit entsprächen, daß sie als Zurechnungsbasis verwendet werden könnten. Wahrscheinlich wird sich bei einer solchen Einzelabrechnung jedoch nicht einmal eine annähernde Genauigkeit der Kostenzurechnung erzielen lassen, da nicht nur die Wahl der Zurechnungsbasis, sondern vor allem des Schlüssels für eine solche Verteilung auf die Einzelstücke sehr problematisch und auf wirtschaftliche Weise kaum lösbar ist.

Dagegen kann bei einer Abrechnung nach Leistungsgruppen eine Kostenrechnung vorgenommen werden, welche weitgehend einem Kausalzusammenhang zwischen Kosten und Bezugsgröße entspricht. Denn grundsätzlich verursacht schon der gesamte - meist branchenmäßig bedingte - Warenkreis eines Einzelhandelsbetriebes in starkem Maße die anfallenden Kosten. Das wird z.B. aus einem Vergleich von Leistung und Kosten eines Milchgeschäftes und eines Einzelhandelsbetriebes der Möbelbranche deutlich, da die Betriebe u. a. hinsichtlich Standort, Ausstattung und Größe sowie auch vor allem hinsichtlich der Anforderungen des Warenkreises an die Erfüllung der Handelsfunktion differieren. Bei einer im Rahmen einer Umsatzerfolgsrechnung durchzuführenden gruppenmäßigen Kostenrechnung kann diesem Zusammenhang zwischen Umsatzgütern und den durch den Warencharakter bedingten Ansprüchen an die Betriebsleistung weitgehend Rechnung getragen werden.

Eine auf Warengruppen abgestellte Kostenrechnung bringt allerdings keine exakten Erkenntnisse über die Kosten des Einzelartikels. Von den für sämtliche Waren einer Gruppe aufzuwendenden Kosten wird die Leistung, welche das Einzelstück beansprucht, mehr oder minder differieren. Z.B. beanspruchen in einer Gruppe von Damenmänteln die Hängerformen in der Regel weniger Zeit für Bedienung und Beratung als andere Formen, da in diese - im Gegensatz zu Tailleurs -

1) Für die Industrie stellt Müller die gleiche Forderung bei der Kostenverrechnung des Lagerbereiches auf. Vgl. Müller, Adolf, Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungserfolgsrechnung, Köln und Opladen 1955, S. 127.

viele Figuren hineinpassen, ohne daß große Abänderungen bzw. Abstecken beim Verkauf erforderlich sind. Außerdem spielt die Farbe des Einzelstückes eine nicht unwesentliche Rolle für den Kaufentschluß und damit indirekt auch für die Lagerdauer. Ebenso können Qualität und Preis des Verkaufsgutes auf die aufzuwendende Verkaufszeit und die Lagerdauer einwirken.

Wird jedoch eine Kostenrechnung nach Warengruppen und nicht nach Einzelstücken angestrebt, dann sind die unterschiedlichen Ansprüche der in der Gruppe zusammengefaßten Einzelstücke solange ohne Belang, als sie nicht die Ermittlung eines durchschnittlich für die Warengruppe anfallenden Leistungsverzehrs vereiteln.

Die Bildung von Kostenträgergruppen braucht mit der aufgezeigten Unterteilung nach Warengruppen dann nicht völlig übereinzustimmen, wenn die Umsatzgruppen sehr tief gestaffelt sind. Um die Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung nicht zu gefährden, wird es z. B. in einem Sortimentsgeschäft der Textilbranche zweckmäßig sein, nur dem Kontrollbogen einer Hauptumsatzgruppe "Herrenhemden" die Kosten der gesamten Gruppe zuzurechnen, nicht den nach Formen, Farben oder Material gebildeten Untergruppen. Eine solche Abrechnung nach Hauptgruppen der betrieblichen Umsatzleistung wird für die im Vordergrund der angestrebten Leistungsrechnung stehenden Zwecke einer Betriebskontrolle ausreichen. Sie hat zudem den Vorzug, daß die einmal für eine Hauptgruppe ermittelte Schlüsselzahl über längere Zeiträume und Abrechnungsperioden hinweg beibehalten werden kann. Denn die Durchschnittsgröße und Zusammensetzung einer solchen Gruppe - und damit der Anspruch der Gruppe an die Betriebsleistung - ändern sich weniger rasch als die einer Untergruppe oder gar eines Einzelartikels.

II. Die in der Literatur aufgezeigten Ansätze zur Lösung des Problems einer Kostenrechnung nach Leistungsgruppen in Handelsbetrieben

In der für die Zwecke einer handelsbetrieblichen Leistungsrechnung zu erarbeitenden Kostenrechnung stellt die Kostenverrechnung als Bindeglied zwischen Erfassung und Auswertung der Kosten das Zentralproblem dar, von dessen richtiger Lösung die Zweckerfüllung der gesamten Kostenrechnung abhängt. Es unterliegt keinem Zweifel, daß es im Handel schwierig ist, eine Kostenverrechnung auf die Leistung durchzuführen. Mellerowicz¹⁾ resümiert diese Schwierigkeiten einmal darin, daß im Handel keine echten Beziehungen zwischen dem Wert und

1) Mellerowicz, Die Problematik der Handelsspanne, a. a. O., S. 775 ff.

den Kosten der Handelsleistungen gegeben seien, da der Verkauf geringwertiger Artikel mehr Kosten verursachen könne als der hochwertiger Güter. Zum anderen hält er die Zurechnung der Handlungsgemeinkosten auf Kostenstellen oder Leistungsplätze für schwer möglich oder zumindest für ökonomisch nicht vertretbar. Eine genaue Kostenträgerrechnung sei im Handel zumeist nur über eine differenzierte Kostenstellenrechnung möglich, die hier jedoch kaum zu finden sei.

Schließlich werde vor allem von der Praxis auf die Notwendigkeit des kalkulatorischen Ausgleichs hingewiesen, die eine genaue Kostenrechnung verhindere.

Diese Bedenken gegen eine Kostenrechnung im Handel schränkt Mellerowicz in seiner Entgegnung auf die Ausführungen von Hessenmüller¹⁾ schon dahingehend ein, daß in Großbetrieben²⁾ des Handels eine Kostenrechnung wohl möglich sei. Im übrigen hält er die Problematik des kalkulatorischen Ausgleichs für eine preis- und betriebspolitische Frage, nicht für eine solche der Kostenrechnung.

Die Schwierigkeit einer Zurechnung der Handelsgemeinkosten soll nicht bestritten werden. Daß hieraus aber auf eine Unmöglichkeit einer Kostenrechnung für den mittleren und kleineren Einzelhandel²⁾ geschlossen werden müsse, geht aus der von Mellerowicz verwendeten Formulierung selbst nicht hervor.

Es ist ferner zuzugeben, daß keine echten Beziehungen zwischen Kosten und "Wert" der Handelsleistungen in der Hinsicht bestehen, daß sich eine direkte Abhängigkeit - etwa ein proportionales Verhältnis - dieser Größen feststellen ließe. Damit ist aber nicht jede Relation zwischen Kosten und Handelsleistung überhaupt - und damit jede Leistungserfolgsrechnung in Einzelhandelsbetrieben - abzulehnen.

Ein solcher Zusammenhang zwischen Wert und Kosten ist als Voraussetzung einer Kostenverrechnung nicht erforderlich. Bei den Kostenverrechnungen in der Industrie beispielsweise wird doch auch nicht immer der Wert der Produkte als Schlüsselgröße verwendet. Wenn unter "Wert" - wie das in dem von Mellerowicz angeführten Beispiel geschieht - der Verkaufswert verstanden werden soll, so ist zu beachten, daß sich dieser Wert des Gutes am Markt unter Umständen ohne Rücksicht auf die Kosten desselben herausbilden kann.

1) Mellerowicz, Die Problematik der Handelsspanne, a. a. O., S. 776.

2) Eine Definition der Begriffe "Groß- und Kleinbetrieb" wird von den genannten Autoren in diesem Zusammenhang nicht gegeben. Für die vorliegende Untersuchung sei jedoch auf die im Vorwort gemachten Bemerkungen zur Eingrenzung der zugrunde gelegten Betriebsgröße verwiesen.

In einem großen Handelsbetrieb wird die Kostenrechnung auch von Hessenmüller¹⁾ zumindest für eine Kostenträgergruppen- oder Abteilungskalkulation für möglich gehalten. Eine Einzel-Stückkalkulation wäre allerdings nach seiner Meinung als unökonomisch zu betrachten. In der Tat läßt sich eine derartige Einzelerfassung nicht auf wirtschaftliche Weise durchführen, weil sie zu zeitraubend und kostspielig wäre. Eine Gruppenabrechnung würde nach Hessenmüller für die gesamte Kostenrechnung hinreichend genau sein und für alle Betriebszwecke genügen.

Während Mellerowicz nur das Problem aufzeigt, und zwar - auf Hessenmüller hinweisend - grundsätzlich eine Kostenrechnung in Großbetrieben des Handels bejaht, ohne jedoch selbst den Versuch einer Lösung zu unternehmen, regt Hessenmüller²⁾ eine Abrechnung nach Kostengruppen an. Einen konkreten Lösungsversuch bringt er in seinen Ausführungen über die Handelsspanne jedoch nicht. Daß verschiedene Artikel, wie Damenstrümpfe, Herrenhüte und Kinderkleidung, die in verschiedenen Abteilungen unter unterschiedlichen räumlichen und sonstigen Bedingungen verkauft werden, auch unterschiedlich zu kalkulieren sind, wird sich für Großbetriebe, auf welche er sich in seinem Beispiel beruft, von selbst verstehen.

Anregungen für die praktische Durchführung der handelsbetrieblichen Kostenrechnung werden dagegen beispielsweise von Behrens, Fischer, Kosiol und Ruberg gegeben. Fischer³⁾ verweist auf die Möglichkeit einer Abrechnung nach Umsatzgruppen mit Hilfe eines "Betriebsabrechnungsbogens für Handelsbetriebe", der besonders für Großbetriebe des Handels anwendbar sei.

Mit Betriebsabrechnungsbögen will auch Behrens⁴⁾ arbeiten, der drei verschiedene Abrechnungsbögen für den Außenhandel vorschlägt. Er nennt neben einer Kostenstellengliederung nach Absatzgebieten und nach Warengruppen eine solche nach Funktionsbereichen.

Ruberg⁵⁾ geht einen Schritt weiter als die beiden letztgenannten Autoren, indem er ebenso einen Betriebsabrechnungsbogen aufstellt und dazu noch Überlegungen

1) Hessenmüller, Diskussion über die Handelsspanne, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", Wiesbaden 1950, S. 761.

2) Vgl. Hessenmüller, Diskussion über die Handelsspanne, a. a. O., S. 761.

3) Vgl. Fischer, Umsatzgruppenrechnung, a. a. O., S. 688; und Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 380.

4) Behrens, Karl Christian, Betriebsabrechnung und Kalkulation im Außenhandel, in: "Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung", Köln und Opladen 1955, S. 38/39.

5) Ruberg, Der Einzelhandelsbetrieb, S. 138 f.

zu der Möglichkeit einer Kostenschlüsselung auf die Kostenstellen bringt.

Die bisher genannten Autoren beziehen sich bei der Kostenrechnung besonders auf große Betriebe des Handels. Behrens¹⁾ weist dabei ausdrücklich darauf hin, daß er in Mittel- und Kleinbetrieben eine Kostenrechnung für schwer durchführbar und in kleinen Betrieben eine Kostenstellenrechnung wegen der damit verbundenen Kostensteigerung für nicht empfehlenswert hält.

Kosiol²⁾ führt die Zuschlüsselungsmöglichkeiten der Handlungskosten in Handelsbetrieben auf und stellt sie in Bögen zusammen, die er dann aber nicht als Betriebsabrechnungsbogen, sondern als "Handlungskosten-Umlage" in den jeweiligen Unternehmungen bezeichnet. Die Ausführungen, auf die sich Kosiol in seinen Beispielen und Untersuchungen aus der Praxis bezieht, betreffen vornehmlich größere und mittlere Handelsbetriebe, deren Beschäftigtenzahl sich in der unteren Grenze bei einem Umsatz von 1, 2 Mill. DM auf 45 Personen beläuft. Der Verkaufsraum erstreckt sich in den Beispielsfällen über mehrere Stockwerke. Die Verkaufspersonen werden demnach wahrscheinlich nur in einzelnen Abteilungen oder Warengruppen fest beschäftigt sein, so daß eine Kostenrechnung nach Warengruppen erleichtert wird.

In der vorliegenden Untersuchung soll aber bewußt eine kleinere als die von Kosiol gewählte Betriebsgröße zugrunde gelegt werden, um die Problematik aufzuzeigen, die sich bei der Zuschlüsselung der Kosten auf die Umsatzgruppen in diesen Betrieben ergibt. In mittleren und kleineren Betrieben des Handels ist nämlich eine klare Zurechnung der Kosten auf die Kostenstellen deswegen besonders schwierig durchzuführen, weil hier Personen und Einrichtungen in ständigem Wechsel für die verschiedensten Leistungen beansprucht werden. Die Erarbeitung einer solchen Kostenrechnung wird sich aber auch auf diese Betriebsgrößen schon deshalb lohnen, weil dadurch wichtige Daten für die gesamte Betriebspolitik gewonnen werden können.

Anregungen für die Organisation der Kostenkontrolle im Rahmen einer hier angestrebten Leistungsrechnung lassen sich aus der Literatur gewinnen, in welcher die Form der Betriebsabrechnung als für diese Kostenrechnung besonders geeignet bezeichnet wird. Diese Abrechnung ermöglicht infolge einer entsprechenden Gliederung eine eingehende Analyse der mit der Leistungserstellung verbundenen Kosten, insbesondere der Gemeinkosten. Zudem wird diese Betriebsabrechnung - im Gegensatz zu der Geschäftsbuchhaltung, die langfristigen Charakter hat - auf eine kurzfristige Ermittlung des Betriebsergebnisses eingestellt. Infolge der

1) Behrens, Betriebsabrechnung und Kalkulation, a. a. O., S. 41.

2) Kosiol, Warenkalkulation, S. 179 ff.

Trennung zwischen Geschäftsbuchhaltung und Betriebsabrechnung kann der Einzelhandelsbetrieb eine kurzfristige Leistungserfolgsrechnung aufstellen, ohne einen formalen Abschluß der gesamten Buchhaltung durchführen zu müssen.¹⁾

Daß eine Betriebsabrechnung im Handel statistisch und nicht buchhalterisch durchzuführen sei, darüber ist man sich in der Literatur einig.²⁾ Man ist ferner einer Meinung darüber, daß ein Abrechnungsbogen verwendet werden müsse, auf welchem die Kostenarten den Kostenstellen zuzurechnen seien. Dabei spielt es keine Rolle, ob dieser Bogen nun als Betriebsabrechnungsbogen³⁾ bezeichnet wird oder als "Gemeinkosten-Umlage".⁴⁾

Darin, was unter Kostenarten zu verstehen sei, stimmen die Meinungen überein, da man bei der statistischen Abrechnung auf die in der Buchhaltung nach Arten erfaßten Kosten zurückgreift. Es ist lediglich möglich, daß diese Kosten auf die statistische Verrechnung auf dem Bogen besonders gruppiert und zu Kostensummen zusammengefaßt werden können.

Über die anzuwendende Form der Kostenstellenbildung ergeben sich dagegen zwangsläufig Differenzen aus der jeweiligen Zweckorientierung der Verrechnung, da die Kostenrechnung zur Lieferung von Unterlagen für sehr unterschiedliche Auswertungen herangezogen werden kann. So werden funktionale Abrechnungsmöglichkeiten aufgezeigt,⁵⁾ abteilungs- bzw. warengruppenmäßige Verrechnungen als die sinnvollsten herausgestellt⁶⁾ sowie Zurechnungen nach Absatzgebieten⁷⁾ oder Kundengruppen als für den Handel vordringlich bezeichnet.

Unter Berücksichtigung der besonderen Gegebenheiten eines Ladengeschäftes des Einzelhandels sind die beiden letztgenannten Kostenstellenbildungen abzulehnen, die offensichtlich nur für den Außenhandel, für Großhandelsbetriebe und im Ein-

1) Vgl. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Teil II, S. 99.

2) Vgl. Behrens, Betriebsabrechnung und Kalkulation, a. a. O., S. 38 ff. - Vgl. Fischer, u. a. in Allg. BWL 1957, S. 380. - Vgl. Ruberg, Der Einzelhandelsbetrieb, S. 138. - Kosiol, Warenkalkulation, S. 179 ff. - Oberparleiter, Karl, Funktionale Kostenzurechnung im Handel, in: "Der Österreichische Betriebswirt", 2. Jahrg., Wien 1952, S. 68 ff. - Seyffert, Wirtschaftslehre des Handels.

3) So z. B. Behrens, Betriebsabrechnung und Kalkulation, a. a. O., S. 38 ff. - Fischer u. a. in Allg. BWL 1957, S. 380. - Ruberg, Der Einzelhandelsbetrieb, S. 138.

4) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 179.

5) Vgl. Oberparleiter, Funktionale Kostenzurechnung, a. a. O., S. 68 ff. - Ziegler, Franz, Leistungsvergleich durch Kostenstellenrechnung im Groß- und Außenhandel, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1950, S. 156 ff.

6) Vgl. Behrens, Seyffert, Kosiol, Fischer, wie Anm.

7) Vgl. Behrens, Betriebsabrechnung und Kalkulation, a. a. O., S. 38 ff.

zelhandel evtl. für Versandhäuser anwendbar sind. Dagegen erweist es sich als erforderlich, zwischen einer funktionalen und einer abteilungs- oder warengruppenmäßigen Kostenzurechnung bzw. einer Kombination von beiden Verrechnungsarten zu wählen. Innerhalb dieser Verrechnungsarten können dann besondere Formen der Kostenstellenbildung unterschieden werden, deren Zweckmäßigkeit wiederum nur im Hinblick auf das jeweils erstrebte Ziel der Auswertung der Kostenrechnung festgestellt werden kann.

Der Gedanke funktionaler Kostenzurechnung, der in der Literatur mehrfach zum Ausdruck kommt, kann im Hinblick auf sehr unterschiedliche Zweckorientierungen vertreten werden. Dementsprechend sind auch die zum Zwecke dieser Kostenverrechnung herangezogenen Funktionen unterschiedlich, wenn auch einstimmig zum Ausdruck gebracht wird, daß es sich bei der funktionalen Gliederung nicht um eine solche örtlich abgegrenzter Betriebsteile handeln muß, sondern daß vielmehr in den Funktionen Haupttätigkeitsbereiche eines Handelsbetriebes bzw. des Handels überhaupt zu sehen seien.

Entsprechend dem jeweils angestrebten Abrechnungszweck können die absatzwirtschaftlichen Funktionen im Sinne Oberparleiters¹⁾ verwendet werden oder die von Seyffert nach dem von ihm entwickelten Funktionsschema zusammengestellten Handelsfunktionen,²⁾ und natürlich können auch die Funktionen zugrunde gelegt werden, welche allgemein als die Grundfunktionen eines jeden Betriebes - folglich auch eines Handelsbetriebes - anzusehen sind.

Oberparleiter³⁾ geht bei seiner funktionalen Kostenzurechnung im Handel von den absatzwirtschaftlichen Funktionen aus und bildet danach die Funktionen Raum (Beschaffung, Vertrieb), Zeit (Lagerung, Preissicherung), Menge (Sammeln, Verteilen), Qualität (Sammeln, Verteilen), Kapital (Kredit) Psyche (Werbung), Bezugskontrolle (übertragener Wirkungskreis) sowie die Gemeinkosten "Verwaltung und Leitung". Wie Oberparleiter in seinem Aufsatz ausführt, ermöglicht sein Funktionsschema vor allem die Beantwortung volkswirtschaftlicher Fragen. Durch das Aufzeigen der Handelstätigkeit überhaupt kann ein Bild von der Wirtschaftlichkeit im Handel gewonnen, die Zusammensetzung

1) Vgl. Oberparleiter, Funktionale Kostenzurechnung im Handel, a. a. O., S. 68.

2) Vgl. Seyffert, Wirtschaftslehre des Handels, S. 8. Er unterscheidet - wie an anderer Stelle dieser Ausführungen bereits erwähnt - Überbrückungsfunktionen, Warenfunktionen und Markterschließungsfunktionen.

3) Oberparleiter, Funktionale Kostenzurechnung im Handel, a. a. O., S. 65 - 76.

der Handelsspanne in der Volkswirtschaft erklärt und die Höhe dieser Spanne gerechtfertigt werden.

Da Oberparleiter von den allgemeinen absatzwirtschaftlichen Funktionen ausgeht, erfaßt er zwar in seinem Schema alle Handelstätigkeiten und somit auch alle Funktionen des Einzelhandels. Doch wie er selbst ausdrücklich betont, will er aber mit seinen Ausführungen keine Selbstkostenrechnung für Handelsbetriebe entwerfen. Sein Funktionsschema erlaubt ebenfalls keine rasche Kostenermittlung für einzelne Leistungsgruppen.

Wollte man im Einzelhandel nach diesem Funktionsschema Kostenstellen bilden, so würde damit eine Unübersichtlichkeit und Komplizierung in die Kostenrechnung gebracht, welche eine für den Einzelhandelsbetrieb notwendige Einfachheit und Schnelligkeit der Abrechnung verhindert. Wenn deshalb die Präzision der Funktionsaufteilung von Oberparleiter auch nicht bestritten werden soll, so muß doch festgestellt werden, daß sie uns dem hier angestrebten Ziel einer Betriebskontrolle nicht näher bringt.

Während Oberparleiter die funktionale Aufteilung der Kosten aus volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten - eben zur Erklärung der Wertschöpfung durch den Handel - in den Vordergrund stellt, fordert Ziegler¹⁾ eine funktionale Kostenaufteilung auch zum Zwecke eines betrieblichen Vergleichs. Dementsprechend ist seine Kostenaufteilung anders als bei Oberparleiter. Er bildet die Kostenstellen Beschaffung, Lagerung, Vertrieb, Verwaltung und daneben die Hilfskostenstellen Finanzierung und Fuhrpark. Diese Kostenstellenrechnung ist für Groß- und Außenhandelsbetriebe gedacht, was schon aus der Aufführung der beiden letztgenannten Funktionen ersichtlich wird.

Ziegler stellt in seinen Ausführungen fest, daß eine funktionale Kostenrechnung auf jeden Fall vorzuziehen sei, wenn diese Rechnung für einen zwischenbetrieblichen Kostenvergleich im Hinblick auf eine Leistungssteigerung der Vergleichsbetriebe durchgeführt werden solle.

Es trifft zwar zu, daß eine Kostenstellenbildung nach betrieblichen Funktionen oder Tätigkeitsbereichen eine leistungsmäßige Durchleuchtung der Betriebe ermöglichen kann. Wenn aber diese Rechnung in einem zwischenbetrieblichen Vergleich ausgewertet werden soll, so ist der Aussagewert eines solchen Betriebsvergleiches zumindest zu bezweifeln. Denn durch einen Vergleich der in den Funktionsbereichen anfallenden Kosten kann noch nicht die Wirtschaftlichkeit der Arbeit einzelner Betriebe beurteilt werden. Es ist vielmehr zu be-

1) Ziegler, Leistungsvergleich durch Kostenstellenrechnung im Groß- und Außenhandel, a. a. O., S. 156 ff.

rücksichtigen, daß der Charakter der Waren eines Handelsbetriebes jeweils spezielle Anforderungen an die Betriebsfunktionen stellt und zufolge des Unterschiedes der Umsatzgüter verschieden hohe Kosten in den Funktionsbereichen anfallen können.

Ziegler sagt, daß die für die einzelnen funktionsmäßig gegliederten Kostenstellen anfallenden Beträge mit den einzelnen Waren oder Warengruppen leichter in einen Zusammenhang gebracht werden könnten als die Kostenarten.

Das muß aber - zumindest für einen kleinen oder mittleren Einzelhandelsbetrieb - bezweifelt werden. Denn in solchen Betrieben sind die - für die Durchführung der von Ziegler bezeichneten Funktionen - erbrachten Leistungen nicht klar zu trennen. Von gleichen Personen und unter Benutzung derselben betrieblichen Einrichtungen werden meist mehrere Funktionen erfüllt.

Wollte man in den oben genannten Betrieben die Kostenarten nach dem von Ziegler vorgeschlagenen Funktionsschema verrechnen, so müßten sie zunächst den Funktionen zugeschlüsselt werden. Und dann müßte noch einmal eine Schlüsselung erfolgen, um die Kosten den Leistungsträgern zuzurechnen. Ein solches Vorgehen würde nicht nur eine Mehrarbeit verursachen, sondern auch durch die zweimalige Kostenschlüsselung eine zusätzliche Unsicherheit in die Betriebsabrechnung bringen.

Es soll nicht verkannt werden, daß es auch für einen Einzelhandelsbetrieb wichtig wäre, die Kosten der Funktionen zu kennen. Die Auswertung einer derartigen Kostenzurechnung könnte wertvolle Hinweise für die Betriebspolitik geben.

Mit Hilfe eines Kostenvergleichs der einzelnen Funktionen bei warenmäßig gleich gelagerten Betrieben ließen sich eventuelle Unwirtschaftlichkeiten hinsichtlich einzelner Funktionen feststellen. Auf Grund dieser Kontrolle könnte man überlegen, ob bei Verluststellen innerhalb einer Funktion die Unwirtschaftlichkeit mit Hilfe einer innerbetrieblichen Rationalisierung beseitigt werden könnte oder ob es sinnvoller wäre, durch Ausgliederung von Teilfunktionen auf eine außerbetriebliche Stelle die gesamte Betriebsleistung zu steigern. So könnte z.B. bei Feststellung einer Unwirtschaftlichkeit in der Beschaffungsfunktion an den Anschluß an einen Einkaufsverband gedacht werden.

Das Hauptanliegen Zieglers, eine Leistungssteigerung mit Hilfe seiner funktionalen Kostenzurechnung zu erreichen, läßt sich jedoch durch eine Verrechnung der Kostenarten auf die Warengruppen sicherlich ebenso gut bewirken. Die Zurechnung auf die Artikelgruppen in der Umsatzerfolgsrechnung ermöglicht mit Hilfe der Gegenüberstellung von Gruppenertrag und -kosten die Feststellung des konkreten Erfolges einer Umsatzgruppe. Aus einem Vergleich gewinnt man dabei

u. a. die Erkenntnis, welche der Warengruppen dem Betrieb Gewinn oder Verlust bringt.

Sollen in dem von Ziegler vorgeschlagenen zwischenbetrieblichen Vergleich nur die Kosten der Funktionen ermittelt werden, so läßt sich dabei lediglich feststellen, daß eine Funktion gut oder unwirtschaftlich durchgeführt wird. Wenn jedoch im Betrieb verschiedenartige Waren umgesetzt werden, so ist aus dem Funktionskostenvergleich nicht zu erkennen, welche Warengruppe die Ursache der Unwirtschaftlichkeit der Funktion ist. Denn es ist möglich, daß eine Funktion - beispielsweise die Beschaffung - für die eine Warengruppe wirtschaftlich durchgeführt und - etwa infolge falscher Lieferantenwahl - in einer anderen Gruppe unwirtschaftlich ist.

Wird dagegen ein innerbetrieblicher und zwischenbetrieblicher Vergleich auf der Grundlage einer hier angestrebten Leistungsgruppenrechnung aufgebaut, so können neben dem Ergebnis der betrieblichen Arbeit im Gesamtbetrieb und in den Warengruppen auch die Hauptphasen der Betriebsarbeit und ihr Einfluß auf dieses Ergebnis weitgehend überwacht werden.¹⁾ Denn der im Rahmen der Umsatzerfolgsrechnung geführte Wareneingangsbericht ermöglicht eine sehr eingehende Durchleuchtung der Beschaffungsseite des einzelnen Betriebes und einer Gruppe von Vergleichsbetrieben. Da neben den Umsatzerträgen auch die Preisdifferenzen und Rabatte aufgeführt sind und sowohl der Erfolgsbogen des gesamten Betriebes als auch die Bögen der einzelnen Umsatzgruppen die Lagerumschlagshäufigkeit ausweisen sowie Umsatzzahlen, Kostenquoten und Nettoerträge verglichen werden können, kann die Umsatzerfolgsrechnung nicht nur im Hinblick auf die Kontrolle eines einzelnen, sondern auch für einen Leistungsvergleich verschiedener Betriebe nutzbringender sein als eine Kostenrechnung nach Betriebsfunktionen.

Wie bereits zum Ausdruck gebracht wurde, soll für die Abrechnung im Rahmen der Umsatzerfolgsrechnung eine warengruppen- bzw. abteilungsmäßige Kostenstellenbildung verwendet werden. Das geschieht in Übereinstimmung mit zahlreichen Vorschlägen der Literatur. Dabei ist davon auszugehen, daß - soweit eine Abteilungsrechnung als besonders günstig herausgestellt wird - die Abteilungsbildung nach Warencharakter und Gebrauchszusammengehörigkeit der Artikel gebildet wurden.

In diesem Zusammenhang wäre Fischer²⁾ besonders zu erwähnen, der in seinem

1) Vgl. dazu die funktionsmäßig abgegrenzten Rubriken des Erfolgsbogens der Betriebsleistung.

2) Fischer u. a. Allgemeine BWL 1957, S. 380.

"Betriebsabrechnungsbogen für Handelsbetriebe" die Kostengruppen den Umsatzgruppen zuschlüsselt. Dabei sind in seinem Abrechnungsbogen funktionsmäßig zusammengefaßte Kostengruppen aufgeführt. Sieht Fischer diese Bildung der Kostengruppen nur als eine unter verschiedenen Möglichkeiten an, dann ist er den Autoren zuzuordnen, welche sich für eine warengruppenmäßige Betriebsabrechnung einsetzen.

Da Fischer jedoch keine andere Möglichkeit der Bildung von Kostenartengruppen zum Zwecke der Verrechnung erwähnt, ist anzunehmen, daß er die funktionale Kostenzurechnung für die zweckmäßigste erachtet. Zum Zwecke einer solchen Betriebsabrechnung nach Fischer müßte dann - wie erwähnt - zunächst eine Aufteilung der Kostenarten auf die Funktionen erfolgen. Erst nach der Aufbereitung der Kosten auf einem Gemeinkosten-Verteilungsbogen könnte die Zuschlüsselung auf die Warengruppen vorgenommen werden.

Für Klein- und Mittelbetriebe des Einzelhandels mußte eine solche Abrechnung als unzweckmäßig abgelehnt werden. Es ist aber möglich, daß für Großhandelsbetriebe und für große Einzelhandelsbetriebe eine solche Kostenabrechnung ohne Schwierigkeiten durchzuführen ist.

In dem Fall wäre wegen seines klaren Ausweises der Kosten der Funktionen einerseits und zum anderen der Kosten und der Erträge der Warengruppen der von Fischer dargestellte "Betriebsabrechnungsbogen für Handelsbetriebe" - der außer den Vorgängen der Kostenrechnung auch die Berechnung des Wareneinsatzes, des durchschnittlichen Lagerwertes und des Umsatzerfolges sowohl für den Gesamtbetrieb als auch für die Artikelgruppen festhält - für einen innerbetrieblichen und zwischenbetrieblichen Vergleich im Hinblick auf eine Leistungssteigerung besonders geeignet.

Im folgenden soll also eine Betriebsabrechnung nach Warengruppen herausgearbeitet werden. Die Warengruppen können dabei als Kostenträgergruppen aufgefaßt werden oder auch als Kostenstellen. Die Bezeichnung "Kostenstellen" leuchtet dann besonders ein, wenn die Warengruppen organisatorisch ausgebildeten Abteilungen entsprechen.

Die grundsätzlich gegebenen Möglichkeiten, mehrere Warenabteilungen zu einer Kostenstelle zusammenzufassen oder eine Abteilung in mehrere Kostenstellen zu zerlegen,¹⁾ müssen dabei begrenzt werden. In dieser Leistungserfolgsrechnung muß nach Haupt-Umsatzgruppen abgerechnet werden, so daß hier die Begriffe Warengruppe und Kostenstelle zusammenfallen.

1) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 72.

Während für die Betriebsabrechnung nur eines Einzelhandelsgeschäftes die gegenseitige Abgrenzung verschiedener Kostenstellen grundsätzlich eine untergeordnete Rolle spielt gegenüber der Notwendigkeit einer einheitlichen Durchführung und konsequenten Beachtung der Scheidung dieser Kostenstellen,¹⁾ gewinnt dieses Problem der Scheidung der Kostenstellen ungleich größere Bedeutung, sobald die Erfolgsrechnung der Warengruppen Unterlagen für einen zwischenbetrieblichen Vergleich liefern soll.

Inwieweit außer den nach Umsatzgruppen gebildeten Hauptkostenstellen auch noch Neben- und Hilfskostenstellen verwendet werden, das muß jeweils im Einzelfall entschieden werden. In Betrieben, welche eine Umsatzgruppe Konfektion führen, kann etwa eine Änderungsschneiderei als Nebenkostenstelle behandelt werden. Allgemein ist aber von dem Grundsatz auszugehen, nicht zu viele Neben- und Hilfskostenstellen zu bilden. Wenn sich die Gesamtkosten dieser Stellen nicht mittels geeigneter Schlüssel auf die Umsatzgruppen umlegen lassen, dann ist es zweckmäßig, auf eine stellenmäßige Erfassung ganz zu verzichten. Die entsprechenden Kosten sind dann als generelle Handlungsgemeinkosten umzulegen.²⁾

III. Die Kostenerfassung

Die für die Erfolgsermittlung der Leistungsgruppen zunächst erforderliche Kostenerfassung sollte auf den Zweck der speziellen Auswertung ausgerichtet sein. Unter dem Gesichtspunkt dieser Untersuchung ergeben sich dabei keine Besonderheiten hinsichtlich des Belegwesens und der personellen Organisation, so daß sich eine Behandlung dieser Fragen erübrigt und nur verschiedene rechnungstechnische Möglichkeiten einer Kostenerfassung kritisch abzuwägen sind.

Es handelt sich hier um die Erfassung lediglich der Betriebs- oder Handlungskosten. Ausgangspunkt ist die Klasse 4 des Kontenplanes für den Einzelhandel, da die in Klasse 3 verzeichneten Warenkosten und die in Klasse 8 aufgeführten Erlösschmälerungen bereits im Zusammenhang mit der Kontrolle der Warenbewegung erfaßt wurden. Für die buchungstechnische Behandlung der kalkulatorischen Kosten ergeben sich im Rahmen der Leistungsrechnung keine Besonderheiten. Wie üblich werden zur Vermeidung von Doppelerfassungen Abgrenzungen über die Kontenklasse 2 vorgenommen. So wird z. B. der errechnete Mietwert in Klasse 4

1) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 72.

2) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 72.

verbucht, während die tatsächlichen Ausgaben für den Haus- und Grundbesitz in Klasse 2 verbucht und abgegrenzt werden. Lediglich der kalkulatorische Unternehmerlohn wird nicht über Klasse 2 verrechnet, sondern - entsprechend den Anweisungen der Wirtschaftsgruppe Einzelhandel - auf dem Privatkonto in Klasse 1 verbucht, während dieses Konto mit den Privatentnahmen belastet wird.¹⁾

In der Praxis gehen die Erfassung und die Verrechnung der Kosten teilweise ineinander über, besonders dann, wenn die Kostenerfassung schon sehr detailliert - etwa unter Verwendung zahlreicher Konten und Zwischenbuchungen - durchgeführt wird.

Es ist grundsätzlich denkbar, daß die Buchhaltung des Einzelhandelsgeschäftes nicht nur die Betriebskosten in der Klasse 4 erfaßt, sondern daß die Betriebsabrechnung überhaupt kontenmäßig durchgeführt wird. Diese Tendenz ist schon deswegen verständlich, weil die Buchhaltung das Ausgangsmaterial für die Kostenrechnung liefert und nur entsprechend dem Zweck der Betriebskontrolle ausgebaut zu werden brauchte, um die gewünschten Zahlen auszuwerfen. Diese könnten zudem noch infolge der Kontrollwirkung der Doppik fehlerhafte Rechnungen weitgehend vermeiden helfen.

Gegen eine solche Form der Betriebsabrechnung spricht aber vor allem, daß sie zu einer Überlastung der Buchhaltung und damit zu einer Unübersichtlichkeit und Schwerfälligkeit führen kann und so²⁾ den angestrebten raschen Überblick und Einblick in die Betriebslage vereitelt.

"Die Verarbeitung des innerbetrieblichen Zahlenstromes geschieht auf statistischem Wege mit geringerem Arbeitsaufwand".³⁾ Inwieweit bei der kontenmäßigen Erfassung der Betriebskosten die später im Rahmen der Statistik durchzuführende Kostenverrechnung berücksichtigt wird und inwieweit etwa ein Teil der notwendigen Kostengruppierungen - und damit Ansätze der Kostenverrechnung - vorweggenommen oder bewußt jede buchhalterische Aufgliederung der Kostenarten vermieden wird, das wird nur jeweils für den Einzelfall zu entscheiden sein.

Es ist denkbar, daß die in Klasse 4 verzeichneten Kostenarten bereits soweit nach den Gesichtspunkten einer Umsatzgruppenrechnung geordnet werden,⁴⁾ daß eine statistische Zerlegung der gebuchten Zahlen unnötig und eine sofortige Übertragung auf den Kostenabrechnungsbogen möglich ist. Diese Gliederung

1) Vgl. Ruberg, Der Einzelhandelsbetrieb, S. 133.

2) Statt vieler vgl. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Teil II, S. 82.

3) Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Teil II, S. 92.

4) Vgl. Fischer, Allgemeine BWL 1957, S. 378 f.

verlangt zunächst eine Trennung der Einzel- und Gemeinkosten, die aber im Kontenrahmen des Einzelhandelsbetriebes im Gegensatz zu der Kontengliederung industrieller Betriebe nicht vorgesehen und auch bei der Sammlung der Kosten im Rahmen der Buchhaltung kaum durchführbar ist.

Bei der buchhalterischen Aufbereitung des Zahlenmaterials wird die Buchhaltung mit zusätzlichen Aufgaben belastet, die ihr im Grunde wesensfremd sind; denn in der Buchhaltung sollen finanzwirtschaftliche Vorgänge erfaßt werden,¹⁾ mit dem Hauptzweck eines Überblicks über Vermögen und Kapital sowie dessen Verzehr und Ersatz. Da die Frage, für welche Kostenstelle oder Umsatzgruppe die Aufwendungen gemacht werden, für die Buchhaltung belanglos und nur für die Kostenrechnung von Interesse ist, wird zu überlegen sein, ob eine Aufbereitung der Kostenarten schon im Rahmen der Buchhaltung wirklich rascher und wirtschaftlicher durchzuführen ist als eine nachherige statistische Aufgliederung.²⁾

Dem statistischen Verfahren wird vielfach der Vorzug gegeben werden müssen, denn die Buchhaltung wird sehr schwerfällig durch eine Vielzahl von Konten, die teilweise nur wenig bebucht werden. Hinzu kommt, daß zu dem Zeitpunkt, zu welchem beispielsweise Büromaterial eintrifft, oft noch nicht festliegt, welche Kostenstellen dieses Material verbrauchen und daher zu belasten sein werden.³⁾

Da bei einer Ablehnung der Kostenstellengliederung im Rahmen der Buchhaltung ohnehin eine nachträgliche statistische Aufbereitung der Kosten erforderlich ist, können gleichzeitig mit der Zurechnung auf die Kostenstelle noch die für den periodischen Abschluß der Leistungsrechnung erforderlichen Abgrenzungen vorgenommen werden. Zur Vermeidung zahlreicher schwerfälliger Kontierungen wird dann zweckmäßig im Rahmen der Buchhaltung nur der gesamte auch ausgabenmäßig angefallene Wertverzehr der jeweiligen Abrechnungsperiode verzeichnet, während der wirklich auf die kontrollierte Umsatzperiode entfallende Betriebsaufwand auf dem Gemeinkostenverteilungsbogen von den früher oder später ausgabenmäßig anfallenden Aufwandteilen abgegrenzt wird.

Diese Abgrenzungen sollten nur dann vorgenommen werden, wenn es sich um

-
- 1) Auf den pagatorischen Charakter der Buchhaltung im Gegensatz zum kalkulatorischen der Umsatzerfolgsrechnung wurde hingewiesen.
 - 2) Vgl. Wellbach, Erich, Vereinfachung der Buchungsarbeit durch sinnvolle Verringerung der Kontenzahl, in: "Wirtschaftspraxis", Stuttgart 15.8.1957, Stichwort: Betriebsbuchführung.
 - 3) Vgl. Norden, Helmut, Das statistische Verfahren zur Ermittlung der Kostenartensumme, je Kostenstelle, in: Wirtschaftspraxis, Stuttgart, 15.7.1957, Stichwort: Betriebsbuchführung.

erhebliche Beträge handelt, die eine monatliche Ermittlung des erzielten Leistungserfolges wegen ihres unregelmäßigen und stoßweisen Anfalles stark beeinträchtigen würden. Die entsprechenden Aufwände sind dann möglichst für das ganze Jahr von vornherein zu berechnen, so daß sie exakt auf die Monate verteilt werden können. Die zwar ungleichmäßig anfallenden, aber mit Sicherheit zu erwartenden Aufwendungen, wie Darlehenszinsen, Versicherungsprämien, Urlaubslöhne und Heizmaterial sind zu zwölfteln. Kosten für Großreparaturen, für Einrichtungsgegenstände, für Umbauten u. a. sind auf die Abrechnungsperioden aufzuteilen. Vierteljährlich vorausbezahlte Mieten werden auf drei Monate, Kosten großer Werbeaktionen auf die Zeit verteilt, in der sich die Werbemaßnahmen voraussichtlich auswirken.¹⁾

Mit Hilfe späterer statistischer Auszüge nach Kostenarten ist es möglich, sämtliche anfallenden Kosten wahllos hintereinander zu buchen. Diese Buchungen lassen sich sehr rasch erledigen, da sämtliche Kostenaufschlüsselungen aus der Buchhaltung ausgeschaltet werden. Wie weit jedoch die Zusammenlegung der Konten und ihre spätere statistische Aufgliederung gehen soll, das kann nur nach einem Vergleich der Wirtschaftlichkeit beider Verfahren, der buchhalterischen und der statistischen Aufbereitung der Kosten, entschieden werden. Anhaltspunkte dafür ergeben sich aus einer empirischen Feststellung des Leistungs- und Wertverzehrs beider Verfahren.

C. DIE PROBLEMATIK DER KOSTENVERRECHNUNG AUF DIE WARENGRUPPEN

I. Das Zurechnungsproblem

Die Kostenverrechnung auf die Warengruppen bildet das Kernproblem im Rahmen der Kostenseite einer handelsbetrieblichen Leistungsrechnung. Nur ein Teil der Gesamtkosten eines Einzelhandelsbetriebes läßt sich direkt als Einzelkosten der Umsatzgüter erfassen, welche als Träger des Leistungserfolges auch Kostenträger sein müßten. In einem Ladengeschäft des Einzelhandels sind fast nur die reinen Warenkosten Einzelkosten, während die Handlungskosten in der Regel nicht direkt einer bestimmten Ware zurechenbar sind. Bei einer Kostenabrechnung nach Leistungsgruppen läßt sich jedoch u. U. eine größere Anzahl von Ko-

1) Zur zeitlichen Aufteilung der Werbekosten vgl. Abschnitt "Die Aufteilung der Werbekosten", S.

stenarten als bei einer Stückrechnung als Einzelkosten der Umsatzgruppe erfassen. So können z. B. die Personal- und Raumkosten bei entsprechender Abteilungsbildung nach Warengruppen als Gruppeneinzelkosten direkt zugerechnet werden, woraus sich erklärt, daß die Einzelkosten einer ganzen Warengruppe sehr viel höher sein können als die Summe der Einzelkosten der in der Gruppe zusammengefaßten Artikel.¹⁾ Die übrigen Kosten, die nicht direkt einer Leistungsgruppe zurechenbar sind - die sogenannten Gemeinkosten -, müssen mit Hilfe von Verteilungsschlüsseln auf die Warengruppen verrechnet werden. Die Genauigkeit der Kostenverrechnung und damit der Erfolgsrechnung der Umsatzgruppen hängt daher von dem Auffinden geeigneter Verteilungsschlüssel ab, die den Besonderheiten der Kostenart und dem Verrechnungszweck Rechnung tragen müssen.

Die Kostenkontrolle im Rahmen der hier angestrebten Leistungsrechnung ermittelt am Ende einer Abrechnungsperiode rückschauend die Verhältnisse des tatsächlich angefallenen Wertverzehr zu den am Markt verwerteten Leistungen. Die zu verteilende Gemeinkostensumme ist also bekannt. Sie ist durch die Summe der in der Abrechnungsperiode angefallenen Schlüsseleinheiten zu dividieren und ergibt dann die Gemeinkosten pro Schlüsseleinheit. Die Multiplikation der Gemeinkosten pro Schlüsseleinheit mit der Zahl der in einer Umsatzgruppe enthaltenen Schlüsseleinheiten liefert die Gemeinkosten pro Warengruppe.²⁾

Idealziel jeder Kostenzuschlüsselung ist es, dem Kostenverursachungsprinzip zu entsprechen, d. h. dem Kostenträger - hier also der Leistungsgruppe - die Kostenanteile zuzurechnen, die er verursacht hat.³⁾ "Das Proportionalitätsprinzip ist die einzige mathematische Darstellungsform des Kostenverursachungsprinzips, mit der man bei dem heutigen Stand der Kostenrechnungstechnik zu rechnen in der Lage ist".⁴⁾ Es muß versucht werden, die Verursachung durch die Leistungsgruppe durch eine lineare Funktion zwischen Kosten und zwischengeschalteten Maßgrößen wiederzugeben, d. h. einen Schlüssel zu finden, der proportional zur Kostenverursachung verläuft.⁵⁾ Dieses Proportionalitätsverhältnis zwischen zwei

1) Vgl. Törnquist, Gerhard, Kostenstruktur und Preissetzung im Warenhandel, in: Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, Köln u. Opladen 1955, S. 450.

2) Vgl. Heinen, Edmund, Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, in: Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, Köln u. Opladen 1958, S. 1.

3) Vgl. Heinen, Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a. a. O., S. 2.

4) Heinen, Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a. a. O., S. 4.

5) Vgl. u. a. Mellerowicz: Kosten und Kostenrechnung, Teil II, S. 346.

Größen bedeutet - wie Kosiol ausführt -, daß einer "Verdoppelung bzw. Halbierung der einen Größe ebenfalls eine Verdoppelung bzw. Halbierung der anderen Größe, d. h. allgemein einer Veränderung der einen Größe eine Veränderung der anderen Größe im gleichen Verhältnis entspricht".¹⁾

Dieses aufgezeigte Proportionalitätsverhältnis bei der Zurechnung der Gemeinkosten wird von Rummel als ein "Gesetz" der Proportionalität in dem Sinne herausgestellt, daß er das Proportionalitätsprinzip als alleingültigen Systemgedanken jeglicher Kalkulation ansieht.²⁾

Ein Proportionalitätsverhältnis zwischen den Kosten und den Leistungen eines Handelsbetriebes ist aber durchaus nicht gesetzmäßig notwendig gegeben und kann u. U. auf bloßem Zufall beruhen.³⁾ Die Entstehung der im Handelsbetrieb anfallenden Kosten läßt sich nämlich - grob gesehen - auf zwei Wurzeln zurückführen: die Menge der erstellten, d. h. am Markt verwerteten Leistung und die Leistungsbereitschaft. Rein logisch ist eine direkte Verursachung durch die Leistungsgruppen nur bei den leistungsbedingten Kosten möglich, während die aus der Leistungsbereitschaft resultierenden Kosten "gewissermaßen durch die Gesamtheit der zukünftigen Leistungseinheiten kumulativ verursacht werden".⁴⁾

So weist z. B. Koch mit Recht darauf hin, daß die für bestimmte Intervalle fixen Kosten eines Betriebes nicht proportional zu den erstellten Leistungen verlaufen. Selbst die bei Ausweitung der Kapazitätsgrenze erfolgende Kostensteigerung verläuft nicht proportional zur Leistung, sondern plötzlich und sprunghaft und ist im Augenblick ihres Anfalles größer als die allmähliche Leistungssteigerung.⁵⁾

Daraus ist jedoch nicht zu schließen, daß eine Schlüsselung der Kosten eines Handelsbetriebes entweder völlig unmöglich sei oder nur ganz willkürlich vorgenommen werden könne. "Kann von einer Verursachung durch den Kostenträger nicht gesprochen werden ... (und fehlt daher eine Maßgröße der Kostenverursachung, d. Verf.), "dann müssen Bezugsgrößen als Schlüssel gewählt werden, was zu einer Verteilung im Wege der Durchschnittsbildung führt".⁶⁾ Es wird mit

1) Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, S. 309.

2) Vgl. Rummel, Kurt, Einheitliche Kostenrechnung - auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3. Aufl., Düsseldorf 1949, S. 8 f, S. 121 f.

3) Vgl. Koch, Helmut, Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, in: Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, Köln und Opladen 1953, S. 310 ff.

4) Vgl. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Teil II, S. 346.

5) Vgl. Heinen, Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a. a. O., S. 2.

6) Heinen, Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a. a. O., S. 18.

Hilfe der Division errechnet, wieviel im Durchschnitt von den Gemeinkosten, für welche sich die Verursachung durch die Leistungsgruppe nicht durch ein proportionales Verhältnis zwischen Kosten und zwischengeschalteten Maßgrößen wiedergeben läßt, auf eine Umsatzgruppe entfällt. Dabei ist die Frage ohne Belang, wieviel Kosten die Leistungserstellung einer Gruppe im Durchschnitt verursacht, sondern es ist davon auszugehen, wieviel Kosten im Durchschnitt auf die Gruppe entfallen.

Geht man in der Betrachtungsweise davon aus, daß die betrieblichen Kosten anfallen, um eine Kapazität zu erstellen, mit deren Hilfe eine Leistung - im Handel letztlich eine Bedürfnisbefriedigung - bewirkt werden soll, so besteht ein finales Verhältnis zwischen den Kosten und den mit Hilfe der Kapazitätsnutzung¹⁾ erstellten Leistungen. Von diesem Gesichtspunkt ist die Ansicht von Koch¹⁾ zu bejahen, der allgemein einen Finalzusammenhang zwischen Kosten und Leistung annehmen will.

Die Erreichung des Betriebszweckes läßt sich aber nur dann ermöglichen, wenn Produktionsmittel kombiniert werden. Welche Mittel eingesetzt werden müssen und in welchem Maße diese Mittel erforderlich sind, um den Betriebszweck der Umsatzleistung zu erfüllen, das hängt von den umzusetzenden Waren ab, die daher in starkem Maße die Kosten eines Einzelhandelsbetriebes verursachen.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß in dieser Untersuchung eine zu enge Auslegung des Kostenverursachungsprinzipes vermieden und aus diesem Grunde von einem Kosteneinwirkungsprinzip²⁾ ausgegangen werden soll, wonach der Güterverzehr, ohne den die Leistung einer Umsatzgruppe nicht zustande kommt, dieser Gruppe zuzurechnen ist.

Wenn bei einer Zuschlüsselung der Kosten auf die Umsatzgruppe auch von einer durch den Warencharakter bedingten Beanspruchung des Leistungseinsatzes ausgegangen wird, so darf doch nicht allein vom Verzehrcharakter der Ware an sich ausgegangen werden. Würde man sich nämlich bei der Zurechnung nur von dem notwendigen Leistungsverzehr für Waren dieser Art leiten lassen und damit im Grunde das Einzelstück im Auge behalten, so wären z.B. Einwendungen möglich, wenn die Umsatzgruppen unterschiedliche Mengen von Verkaufseinheiten umfassen. Hätte beispielsweise in einem Einzelhandelsbetrieb der Textilbranche eine Gruppe nur drei Mäntel und eine andere große Mengen Stoff, und nimmt man weiter an, daß der durch den Warencharakter bedingte Verzehr pro Umsatzeinheit bei Mänteln bedeutend höher läge als bei Stoffen, dann würden die we-

1) Koch, Helmut, Die Ermittlung der Durchschnittskosten, a. a. O., S. 319 f.

2) Vgl. Kosiol, Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, a. a. O., S. 27.

nigen Mäntel mit sehr viel höheren Kosten belastet als die große Gruppe der Stoffe. Dieses extrem gewählte Beispiel zeigt die Problematik einer solchen Zu-rechnung und verdeutlicht, daß bei der Ermittlung des Leistungsverzehrs durch eine Warengruppe von einem durchschnittlich in dieser Gruppe vorhandenen Sor-timent auszugehen ist.

Im Zusammenhang mit der Forderung nach einer möglichst proportionalen Zu-rechnung aller Kosten ist der Vorschlag von Ruberg beachtenswert, der neben den variablen auch die fixen Betriebskosten leistungsabhängig verrechnen will. Ausgehend von der Überlegung, daß "die fixen Kosten dem Betrieb zugemutet werden, weil im ganzen eine bestimmte Verkaufsleistung einem Plan entspre-chend erwartet wird", ¹⁾ leitet er einen inneren Zusammenhang und damit eine Verrechnungsnotwendigkeit zwischen Umsatz und fixen Kosten ab. Die fixen Kosten werden demnach nicht schematisch und gleichmäßig mit dem Zeitab-lauf verrechnet, sondern der Leistung entsprechend auf die Perioden in der Höhe verteilt, wie sie dem erwarteten Umsatz nach vorheriger Schätzung zuerkannt werden. Das kann in der Weise geschehen, daß in einem Jahr mit einem der Kapazität entsprechenden "Vollumsatz" sämtliche fixen Kosten verrechnet wer-den, die in dem Jahr ausgabenmäßig bzw. buchhalterisch anfallen. In Jahren mit Mehr- oder Minderumsätzen kann der zu verrechnende Fixkostenanteil ent-sprechend variiert werden, wobei die auf die Leistung umgelegten Kosten den während der Zeit der Existenz des Betriebes entstehenden Gesamtkosten kon-gruent sein müssen. ²⁾

Inwieweit diese vor allem für betriebspolitische und planerische Maßnahmen wichtigen Überlegungen auch in der Betriebsabrechnung berücksichtigt werden sollen, das kann kaum generell entschieden werden. Es könnte zweckmäßig sein, die fixen Kosten im Rahmen der Betriebsabrechnung gleichmäßig nach der Zeit und für die betriebspolitische Auswertung nach der geplanten Leistung zu verrechnen. Die Frage eines geeigneten Verteilungsschlüssels für die Kosten-arten kann unabhängig von der rechnungstechnischen Behandlung der Fixkosten gelöst werden.

Allgemeingültige Prozentzahlen für die Umlegung der Kosten gibt es nicht. "Man kann nur Grundsätze für die Verrechnung der einzelnen Kostenarten auf-stellen, die dann von den Betrieben entsprechend ihren besonderen Verhältnis-

1) Vgl. Ruberg, Der Einzelhandelsbetrieb, S. 146.

2) Vgl. Ruberg, Kostenprinzip und Wertprinzip bei der Kalkulation im Einzel-handel, in: Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, Wiesbaden 1949, S. 195 ff.

sen abzuwandeln und anzuwenden sind".¹⁾

Die Wahl eines Verteilungsschlüssels ist immer eine Frage der Bewertung der Einflußfaktoren, welche sich in den zu verteilenden Kostensummen auswirken. "Da jede Kostensumme im allgemeinen einen Komplex darstellt, der aus einer Vielheit von Kostenarten besteht, so wäre es ein reiner Zufall, wenn alle Größen sich gleichmäßig und proportional mit einer bestimmten Größe veränderten. Vielmehr wird es doch so sein, daß jede Kostenart für sich von einem oder mehreren Faktoren abhängig ist".²⁾

Die Verteilung einer Kostensumme - beispielsweise des Komplexes "Personal-kosten" - nur durch eine einzige abhängige Größe wird daher immer mehr oder weniger falsch sein. Jede dieser Kostensummen läßt sich in eine Vielzahl von Kostenarten zerlegen, die alle von verschiedenen Größen abhängig sind. Diese einzelnen Größen sind in jedem Fall Kostenbeeinflussungsfaktoren. Als Schlüssel können sie jedoch nur dann verwendet werden, wenn sie den praktisch ausschlaggebenden oder einzigen Faktor darstellen. Andernfalls muß auch bei der Verteilung einer einzigen Kostenart auf mehrere gleich wichtige Einflüsse Rücksicht genommen werden.

Selbst wenn man aber die Kostenarten aufspaltet, die verschiedenen Kostenbeeinflussungsfaktoren ermittelt und trennt und den Intensitätsgrad der Einwirkung jedes einzelnen Faktors abwägt, dann wird immer noch eine Kritik und ein Zweifel an der Genauigkeit dieser Methode möglich sein. Es kommt durch die Verteilungsschlüssel ein Unsicherheitsmoment in die Betriebsabrechnung, denn das Abwägen und Bewerten der Einflußfaktoren und Kostenentstehungsgründe ist notwendig immer subjektiv gefärbt. Wenn bei der Verschlüsselung möglichst weitgehende Proportionalität zwischen den gewählten Schlüsselgrößen und der aufzuteilenden Gemeinkostensumme herrschen soll, und wenn die Kostenarten je Umsatzgruppe bis zum letzten Teil erfaßt werden sollen, so ist die Erstellung einer genauen Selbstkostenrechnung sehr schwierig und teuer. Es ist dabei allerdings zu bedenken, daß ein einmal für die bestimmte Kostenart gefundener Verteilungsschlüssel für längere Zeit bei jedem Monatsabschluß verwendet werden kann, so daß sich der Aufwand für das Suchen des Schlüssels auf eine Vielzahl von Abrechnungs- und Vergleichsperioden verteilt.

Um die Kostenrechnung nicht unnötig aufzublähen, sollten im allgemeinen nicht die Erfolgsbögen aller einzelnen kontrollierten Artikel, beispielsweise nicht die

1) Henzel, F., Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung, Berlin 1931, S. 270.

2) Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Teil II, S. 348.

Umsatzkontrollbögen der karierten neben denen der weißen Sporthemden herangezogen werden. Eine Aufschlüsselung auf die Hauptumsatzgruppen oder Abteilungen wird in der Regel genügen.

II. Die Zurechnung von Kostenartengruppen eines Einzelhandelsbetriebes auf die Warengruppen

Im folgenden sollen die Möglichkeiten einer Zurechnung der - entsprechend der Art des Kostengutes zusammengefaßten - Kostengruppen auf die Umsatzgruppen des Betriebes untersucht werden. Dabei stehen zunächst die größten Kostengruppen im Mittelpunkt der Betrachtung.

1. Die Personalkosten

Die Personalkosten machen in einem Ladengeschäft mit Bedienung - z.B. im Textileinzelhandel - den größten Teil der Handlungskosten aus. Insbesondere fallen die Verkaufspersonalkosten ins Gewicht. Daneben ist jedoch - vor allem in kleineren Betrieben - der Unternehmerlohn zu beachten und u.U. auch Kosten für das Einkaufspersonal sowie sonstige für den Gesamtbetrieb anfallende Lohnkosten.

a) Die Aufschlüsselung der Kosten des Verkaufspersonals

Eine Trennung der Gehaltskosten von den übrigen Personalkostenarten ist nicht nur deshalb wichtig, weil die verschiedenen Arten von Personalkosten sich in ihren Ursachen und folglich auch in ihrer Zurechenbarkeit und Schlüsselung unterscheiden. Es wird dadurch gleichzeitig eine Abspaltung der relativ festen von den variablen Gesamtkostenbestandteilen erreicht, was u. a. eine unabdingbare Voraussetzung für die später zu behandelnde Errechnung des Mindestumsatzes der Warengruppen darstellt.¹⁾

Die Zusammenstellung der Kosten des Verkaufspersonals

Die Kosten des Verkaufspersonals bilden einen Komplex, der folgende Kostenarten umfassen kann: Die Bruttogehälter und -löhne mit den Urlaubslöhnen aller im betrieblichen Verkaufsbereich tätigen Personen einschließlich des Arbeitgeberanteils an sozialen Lasten und überhaupt alle gesetzlichen und freiwilligen Aufwendungen, ferner Tantiemen, Gratifikationen, Prämien, Provisionen, Sachleistungen und sämtliche Kosten der Schulung und Förderung der Verkaufskräfte.

1) Vgl. Abschnitt D.

Die Zahlen können aus der Buchhaltung entnommen werden, in welcher außer der letztgenannten in der Regel alle oben aufgeführten Kostenarten unter der Rubrik "Personalkosten" verzeichnet sind. Die Kosten für Verkaufspersonalschulung und -förderung¹⁾ sollten dagegen in der Buchhaltung nicht unter den Personalkosten des Betriebes abzulesen sein, da eine entsprechende Verbuchung dazu führen würde, daß diese Kosten dem Gehalt zugeschlagen und demnach versteuert werden müßten. Für die Umsatzerfolgsrechnung, in der die wirklichen Kosten des Personals ermittelt und verglichen werden sollen, müssen daher die Schulungskosten aus dem entsprechenden Konto entnommen werden.

Zu den Kosten der im Verkaufsbereich tätigen Personen gehört ferner ein Teil des Unternehmerlohnes für solche Unternehmer, die u. a. im Absatzbereich ihres Betriebes tätig sind.

Das Problem der Schlüsselgröße

Bei der Betrachtung des Kataloges der unter den "Kosten des Verkaufspersonals" zusammengefaßten Kostenarten wird es klar, daß es keine Proportionalitätsgröße geben kann, die für die Aufschlüsselung aller hier enthaltenen Kostenarten richtig ist. Besonders schwierig ist für viele Einzelhandelsbetriebe die Verteilung der Gehaltskosten der Verkaufspersonen, einschließlich der dazugehörigen Urlaubslöhne. Wenn auch letztlich eine Beziehung zwischen der Gehaltshöhe und der Personalleistung bestehen muß, die bei dem Abschluß von Einzelverträgen und bei Tarifverhandlungen berücksichtigt wird, so fallen in einzelnen Betrieben diese Gehälter für Verkaufskräfte doch ohne direkten Zusammenhang mit irgendeiner Betriebsleistung sozusagen für die bloße Anwesenheit der Personen an. Man könnte sie als Kosten der Betriebseinrichtung betrachten, die regelmäßig nach der Kalenderzeit in gleicher Höhe zu zahlen und - auf den Gesamtbetrieb bezogen - sehr schwer beweglich sind.

Eine unmittelbare Zurechnung dieser Kosten der Verkaufspersonen zur Leistungsgruppe ist dann möglich, wenn innerhalb des Ladengeschäftes eine Abteilungsbildung nach Warengruppen vorliegt und das Personal jeweils nur in einer Abteilung beschäftigt ist. Die Gehälter der fest angestellten Verkaufspersonen können

1) Vgl. Gaugler, Eduard, Das Verkaufspersonal in Industrie und Handel, München 1958, S. 87. Die genannte Untersuchung zeigt, daß in der Praxis des Einzelhandels dieser gesonderten Erfassung der Schulungskosten häufig nicht entsprochen wird. Die Kosten der Schulung werden vielmehr vorwiegend unter "Personal kosten", "allgemeine Kosten" bzw. "Werbungskosten" verbucht.

in diesem Falle als zu den Kosten der Einrichtung des Betriebsapparates für eine bestimmte Haupt-Umsatzgruppe gehörend aufgefaßt werden. Das ist vielfach in größeren Textilhäusern der Fall, in denen eine Umsatzgruppenrechnung die Bedeutung einer Abteilungsrechnung hat und es ermöglicht, die Wirtschaftlichkeit der Arbeit und den Leistungserfolg der Abteilungsleiter vergleichend zu messen, was besonders dann ¹⁾wichtig ist, wenn die Leiter am Erfolg ihrer Abteilung finanziell beteiligt sind.

Das Problem der Berücksichtigung von Nebenbeschäftigungen

Im mittleren und kleineren Handelsbetrieb ist das Verkaufspersonal oft für den Absatz aller Warengruppen gleichzeitig tätig. Der Kunde wird von nur einer Verkaufskraft bedient. Dazu kommen, wie in größeren Betrieben auch, Tätigkeiten im Bereich der Lagerung und teilweise der Beschaffung. Diese Arbeiten sind meistens so aufgeteilt, daß jede einzelne Verkaufsperson für eine bestimmte Lagergruppe verantwortlich tätig ist. Sie hat oft für die übersichtliche und ansprechende Anordnung der Waren "ihrer" Gruppe, für das Vorhandensein eines Mindestlagers in den erforderlichen Qualitäten, Farben und Größen sowie für die Verhütung von Altwarenbeständen durch Überwachung und rechtzeitige Bestandsmeldungen zu sorgen.

Da für die hier zu erarbeitende Leistungsrechnung eine vorherige Kostenaufbereitung nach funktionellen Tätigkeitsbereichen abgelehnt wurde, ist bei der Schlüsselung der Verkaufspersonalkosten in erster Linie ihre Tätigkeit im Verkaufsbereich zu berücksichtigen, zumal die Verkaufspersonen doch vor allem für den Absatz der Waren eingesetzt sind. Bei der Wahl eines Verteilungsschlüssels kann dann überlegt werden, inwieweit sich die bei den einzelnen Warengruppen in unterschiedlichem Maße anfallenden Tätigkeiten der Warenhandlung berücksichtigen lassen bzw. ob sie überhaupt besonders zu beachten sind.

Nebenbeschäftigungen in solchen Betriebsbereichen, die nicht direkt mit der eigentlichen Tätigkeit des Warenumschlages zusammenhängen, sind nur dann beachtlich, wenn sie einen wesentlichen Teil der gesamten Arbeitszeit beanspruchen. In diesem Fall sind die Kosten der Beschäftigten aufzuteilen und unter den Verkaufspersonalkosten nur die auf die Stunden der eigentlichen Handelstätigkeit entfallenden Anteile zu verrechnen.

In der Regel brauchen die nur gelegentlich im Bereich der Verwaltung - also im Büro - oder im Zusammenhang mit dem Fuhrpark oder in der betriebseigenen

1) Vgl. Ruberg, Der Einzelhandelsbetrieb, S. 135.

Schneiderei anfallenden Tätigkeiten nicht von den normalerweise auf die Warengruppen entfallenden anteiligen Verkaufspersonalkosten abgespalten zu werden. Es ergibt sich dann u.U. eine kleine, aber unbedeutende Doppelerfassung, da ja alle Tätigkeiten der z.B. in der Schneiderei beschäftigten Personen in der Werkstättenabrechnung berücksichtigt und z. T. in der unter "Lagerüberweisungen" beschriebenen Art den Warengruppen als Einzelkosten zugerechnet werden.

Die Schlüsselungsmöglichkeiten der Kosten des Verkaufspersonals
Es gilt nun, für die Verteilung der Gehaltskosten der Verkaufspersonen auf die Umsatzgruppen eine Schlüsselgröße zu finden. Wenn diese Kosten auch gleichmäßig mit dem Ablauf einer bestimmten Zeit anfallen, so werden sie vom Betrieb doch nicht aufgewendet, weil Zeit abläuft, sondern weil eine Leistung erstellt werden soll, die sich letztlich im wertmäßigen Umsatz niederschlägt. Deshalb wäre es denkbar, den wertmäßigen Umsatz, welcher den Zweck der handelsbetrieblichen Tätigkeit ausmacht, als Schlüsselgröße für die Zurechnung der Verkaufspersonalkosten auf die Umsatzgruppen zu verwenden. Diese Schlüsselung hätte vor allem den Vorteil einer relativ raschen Ermittlung der auf die Gruppen entfallenden Kostenanteile. Andererseits ist jedoch gegen diesen Schlüssel vorzubringen, daß kein direkt erkennbarer Zusammenhang zwischen dem Wert der umgesetzten Leistung und dem zur Erzielung dieser Leistung notwendigen Einsatz von Kostengütern besteht.

Es läßt sich allerdings feststellen, daß die aufzuwendende Leistung in der Regel um so größer sein muß, je höher die Umsatzwerte der Artikelgruppen sind. Innerhalb einer bestimmten Warengruppe tendieren die für den Verkauf aufzuwendenden Leistungen hinsichtlich ihrer Intensität und zeitlichen Beanspruchung, mit steigendem Preis anzuwachsen. Dabei wird dieses Anwachsen der Zeit in der Regel geringer sein als der Anstieg der Preise, so daß sich zwar eine gewisse Einwirkung der Preishöhe ermitteln läßt, ohne daß jedoch eine Proportionalität ersichtlich wird.¹⁾

Vergleicht man die Verkaufstätigkeit bei verschiedenen Artikelgruppen, so läßt sich auch hier unschwer feststellen, daß im Durchschnitt die zeitliche und geistige Beanspruchung bei Gruppen hochwertiger Waren höher sein wird als bei geringwertigen Gütern. Da das Verhältnis der Umsatzwerte verschiedener Warengruppen jedoch ebenfalls nicht proportional verlaufen muß zum Verhältnis der für diese Gruppen aufzuwendenden Leistungen, würde eine Verteilung der Personalkosten allein nach den Durchschnittswerten der in den Gruppen vorhandenen Waren nicht dem Prinzip der Kostenverursachung völlig entsprechen.

1) Vgl. Törnquist, Kostenstruktur und Preissetzung im Warenhandel, a. a. O., S. 454

Es erscheint daher sinnvoller, von der Beschäftigung auszugehen, der die Verkaufspersonen im Betrieb zur Erreichung des Umsatzes nachgehen oder nachgehen sollten. Eine Schlüsselung hätte demnach am besten nach der Leistung zu erfolgen, welche im Laden durchschnittlich für den Verkauf der Waren einer bestimmten Gruppe, d.h. für die Beratung, das Vorlegen und Wegräumen der Ware, das Aussuchen sowie das An- und Ausprobieren, benötigt wird. Da die geistige Beanspruchung, die aufzuwendende Leistungsintensität, sich wohl kaum ermitteln lassen wird, ist die Zeit als Maßgröße heranzuziehen. Es ist dabei anzunehmen, daß solche Waren, die eine besonders lange Verkaufszeit beanspruchen, in der Regel auch die intensivste und beste Beratung erfordern. Aber das Verhältnis der zeitlichen zur geistigen Beanspruchung muß kein proportionales sein.

Eine Verteilung der Kosten des Verkaufspersonals nach zeitlicher Beanspruchung durch die Umsatzgruppe wird auch von Kosiol¹⁾ vorgeschlagen. Um diese zeitliche Beanspruchung zu ermitteln, soll im folgenden - wie bereits erwähnt - in erster Linie von der Verkaufszeit ausgegangen werden, welche für die Warengruppen aufgewendet werden muß. Diese für eine Artikelgruppe aufzuwendende Zeit wird u. a. von dem Charakter der Waren und von der durchschnittlichen Zahl der Umsatzakte bestimmt, die in einer Abrechnungsperiode für die Umsatzgruppe anfallen. Da die tatsächlich aufzuwendende Verkaufszeit nicht einseitig vom Betrieb her bestimmbar ist, ergeben sich gewisse Schwierigkeiten für eine Kostenverrechnung, welche die Zeit als Maßgröße benutzt. Daher ist für die Zuschlüsselung nicht die tatsächlich angefallene, sondern die Durchschnittszeit zu ermitteln, wobei starke Zufallsschwankungen ausgeglichen werden müssen, die sich vor allem aus der Eigenart des Kunden, aber auch aus der gegenwärtigen Verfassung der Verkaufsperson ergeben können.

Wenn die Bestimmung von durchschnittlichen Verkaufszeiten, von Normalzeiten, für die Hauptumsatzgruppen eines Handelsbetriebes auch schwierig und das Ergebnis daher problematisch ist, so müssen sich doch für jede Warengruppe solche Durchschnittswerte durch Beobachtungen und aus der Erfahrung ermitteln lassen. Die in der Regel aufzuwendende Verkaufszeit liegt beispielsweise bei Herrenanzügen höher als bei Mänteln, die weniger Zeit für Auswahl und Anproben verlangen, zumal bei einer Mantelprobe nicht jeweils eine Umkleidekabine benötigt wird.²⁾ Die unterschiedlichen Verkaufszeiten der Einzelstücke sind dabei solange ohne Bedeutung, als sie nicht die Ermittlung eines richtigen Durch-

1) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 74.

2) Vgl. Törnquist, Kostenstruktur und Preissetzung im Warenhandel, a. a. O., S. 453.

schnittswertes überhaupt vereiteln. Denn es wird ja in der Umsatzerfolgsrechnung - wie erwähnt - einzig die Kostenermittlung der Warengruppen, nicht die des Einzelstückes, angestrebt.

Aus den vorstehenden Überlegungen ist zu schließen, daß sowohl die für die Verkaufstätigkeit aufzuwendende Zeit als auch die wertmäßigen Umsätze Ursache der Gehaltszahlung an das Verkaufspersonal sind. Es wurde ferner ersichtlich, daß eine gewisse Beziehung zwischen den beiden Größen "Verkaufszeit" und "wertmäßiger Umsatz" der Warengruppen vorhanden ist. Bei jeder der beiden möglichen Schlüsselgrößen sind gewisse Vorteile gegeben, und gegen beide können Einwendungen gemacht werden.

Die Verkaufszeit verspricht als Schlüsselgröße eher die Möglichkeit einer Berücksichtigung des Verursachungsprinzips. Sie ist zwar relativ schwierig und nur annähernd zu ermitteln, hat aber den Vorteil, daß Leerlaufzeiten und Reklamationen in dem Ansatz der Schlüsselgröße untergebracht werden können. Sie macht es ferner möglich, über längere Zeit den einzelnen Warengruppen feste Summen zurechnen zu können, solange sich die Verhältnisse im Betrieb nicht grundsätzlich ändern. Ein wertmäßiger Schlüssel folgt dagegen jedem Steigen oder Fallen der Preise und führt somit zu ständig schwankenden Zurechnungen.

Die Aufschlüsselung nach der durchschnittlich aufzuwendenden Verkaufszeit ist aber keineswegs in jedem Fall unbedingt richtig und unangreifbar. Angriffspunkte ergeben sich vor allem ständig aus der Schwierigkeit, den Schlüssel genau zu ermitteln, zumal die tatsächlich aufzuwendende Zeit marktbedingten Schwankungen unterliegt. Zum Teil gehen diese Einwendungen aber von der falschen Voraussetzung aus, daß die durchschnittliche Verkaufszeit pro Stück ermittelt werden soll und nicht die Durchschnittszeit pro Warengruppe.

Während bei einer Aufschlüsselung nach Umsatzwerten eine Stückrechnung möglich erscheint, erlaubt die Zurechnung nach der Verkaufszeit nur eine Kostenträgerrechnung nach Warengruppen. Die pro Umsatzgruppe durchschnittlich aufzuwendende Zeit läßt sich bedeutend rascher und genauer ermitteln als die Zeit pro Stück.

Auf Grund von Beobachtungen können die Relationen der zeitlichen Beanspruchung durch die verschiedenen Umsatzgruppen festgestellt und in Gleichwertigkeits- oder Äquivalenzziffern ausgedrückt werden, die dann zahlenmäßig aufzeigen, in welchem Verhältnis die für die einzelnen Warengruppen aufzuwendenden Zeiten normalerweise zueinander stehen.

Bei der Bildung der Äquivalenzziffern ist es im Prinzip gleichgültig, ob die Warengruppe, welche die geringste Zeit beansprucht, die Ziffer 1 erhält oder ob

die Umsatzgruppe mit dem höchsten Anspruch an die Zeit der Betriebspersonen gleich 100 gesetzt wird. Die Ziffern, welche die zeitliche Beanspruchung durch die einzelnen Warengruppen eines Betriebes ausdrücken sollen, werden dann entweder als ein Vielfaches oder als ein Bruchteil der Basisgröße ausgedrückt. Bei der Kostenverrechnung entspricht jeder Einheit der Gleichwertigkeitsziffer eine bestimmte Kostensumme. Im Gegensatz zu der Ermittlung nach Umsatzwerten spielt es dann bei der Zurechnung entsprechend der Zeit keine Rolle, ob die in der Zeit aufgewendeten Leistungen ein positives oder negatives Ergebnis bringen.

Die Zurechnung negativ verlaufender Verkaufstätigkeit

Die Zurechnung negativ verlaufender Verkäufertätigkeiten bzw. solcher Tätigkeiten, die nicht direkt zu einem Verkaufsabschluß führen, wird bei einer Aufteilung nach der Verkaufszeit möglich. Man könnte diese beratende Tätigkeit des Verkäufers - wenn sie gut durchgeführt wird - als die Einleitung künftiger Verkäufe ansehen, die sich später konkretisieren können, so daß sich die im Augenblick für die Beratung anfallenden Kosten dann auf die später getätigten Verkäufe verteilen. An sich kann diese Leistung zur Werbung gezählt werden, wie überhaupt die ganze Leistungserstellung des Einzelhandels werbeintensiv, d.h. eine werbebetonte Dienstleistung ist. Andererseits kann man aber auch die Werbung nur als einen Weg des Verkaufs ansehen.

Eine Aufspaltung der Verkäuferleistung und damit der Personalkosten entsprechend der eigentlichen Verkaufs- und der Werbetätigkeit ist jedoch nicht erforderlich und für eine Zurechnung der Kosten zur Umsatzgruppe, d.h. für einen Erfolgsausweis der Warengruppe, völlig unwichtig. Bei der Zurechnung der Personalkosten zur Warengruppe ist lediglich eine bestimmte Erfahrungsziffer für die negativ verlaufende Verkaufstätigkeit im Ansatz der durchschnittlich für die Gruppe aufzuwendenden Verkaufszeit zu berücksichtigen.

Das Problem der Reklamationen

Zweckmäßig werden auch die Reklamationen der Kunden entsprechend einer gewissen Erfahrungszahl in der durchschnittlichen Verkaufszeit erfaßt, wobei es gleichgültig ist, ob die Reklamation auf Warenfehler oder auf Fehler des Verkaufspersonals zurückzuführen ist. Die nun durch den Umtauschakt zweimal anfallenden Aufwendungen der Bedienung (meistens beansprucht ein solcher Reklamations- und Umtauschakt bedeutend mehr Zeit und Einsatz als ein normaler Verkauf) können in etwa bei der Ermittlung der Durchschnittsverkaufszeit berücksichtigt werden.

Das Problem der Leerlaufzeiten

Die Aufschlüsselung sämtlicher anfallenden Gehaltskosten entsprechend den durchschnittlichen Verkaufszeiten der einzelnen Warengruppen wäre nur dann völlig genau, wenn sich die z.B. im Textilhandel doch recht beträchtlichen Leerlaufzeiten proportional zu den Verkaufszeiten verhielten. Eine solche Übereinstimmung wäre aber reiner Zufall und kann nicht als gegeben angenommen werden.

Man kann nun sagen, daß die Verkaufskräfte sich in der verkaufsschwachen Zeit mit der Überwachung, Aufräumung und Bereitstellung des Warenlagers beschäftigen. Diese nicht unmittelbar mit einem Verkauf zusammenhängenden Warenhandlungen müssen aber nicht proportional zu den Verkaufszeiten der einzelnen Warengruppen anfallen. Es würde jedoch die Rechnung zu sehr erschweren, wenn man diese zusätzlichen Arbeiten der Verkaufspersonen bei der Wahl der Schlüsselgröße mit berücksichtigen wollte. Immerhin wird der Genauigkeitsgrad einer Schlüsselung nach Verkaufszeiten durch die Unsicherheit bei der Zurechnung der Stillstandszeiten beeinträchtigt.

Der kombinierte Verteilungsschlüssel

Es wurde nun schon wiederholt dargelegt, daß die auf die Warengruppen zu verrechnenden Gehaltskosten letztlich von einer mengenmäßigen Größe - der Verkaufszeit - und von einer Wertgröße - dem Umsatz - abhängen. Ferner wurde festgestellt, daß ein einfacher Schlüssel, der nur aus einer einzigen festen oder veränderlichen Größe besteht, keine genaue Verrechnung der Gehaltskosten der Verkaufspersonen gewährleistet, solange ein solcher Schlüssel allein angewendet wird. Um nun genauere Ergebnisse zu erzielen und dem Gesetz der Proportionalität besser zu entsprechen, liegt es nahe, einen kombinierten Schlüssel zu ermitteln, der die beiden möglichen, aber allein ungenauen Schlüsselgrößen umfaßt: die Verkaufszeit und den Umsatzwert.

Zur Errechnung der Schlüsselzahlen und des Personalkostenanteils der Umsatzgruppen kann ein Schema verwendet werden, welches in Anlehnung an das von Kosiol für die Verrechnung der Mietanteile entwickelte Schema aufgestellt wurde.¹⁾ Für die Aufschlüsselung der Personalkosten ist es zunächst erforderlich, festzustellen, welcher Kostenanteil dem Umsatzwert als Ausdruck der Leistungsmenge und welcher dem Wertfaktor Zeit zukommt.

Wenn Kosiol bei der Mietaufteilung von einer mengenmäßigen Raumgröße und einer wertmäßigen Verrechnungsgröße ausgeht, so ist bei analoger Anwendung

1) Vgl. Kosiol, Warenkalkulation, S. 179 ff., sowie Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, S. 319.

des Schemas der aus den Zahlen der Warengruppenrechnung zu ermittelnde Anteil der Gruppe am Gesamtumsatz (bzw. der Gruppenumsatz in 100 oder 1000 DM) und zur Gewichtung - an Stelle eines Wertfaktors - die durchschnittlich pro Umsatzgruppe aufzuwendende Verkaufszeit in Äquivalenzziffern anzusetzen.

Die Aufteilung der Personalkosten geschieht in der Form nachstehenden schematischen Beispiels, dessen Zahlen keinen Anspruch auf Realität erheben.

Warengruppen	Durchschnittl. Verkaufszeit (Äquivalenzziffer)	Umsatzwert (in 100, in 1000 DM)	Schlüsselzahlen	Pers. Kost. Anteil ¹⁾
1	2	3	2 x 3	in DM
Kon fektion	25	30	750	652
Meterware	20	15	300	261
Kurzwaren	10	10	100	87
Personalkosten 1000 DM				
Schlüsseleinheitskosten			$\frac{1000}{1150}$	= 0,87

Erst nach Untersuchungen der Zahlenverhältnisse konkreter Betriebe kann festgestellt werden, ob bei der Ermittlung der Schlüsselzahlen eine Gewichtung erforderlich ist und z. B. die Äquivalenzziffer für die Verkaufszeit gegenüber der Umsatzzahl doppelt bewertet werden muß.

Die Aufschlüsselung der Gratifikationen

Die dem Verkaufspersonal vom Betrieb gewährten Gratifikationen werden üblicherweise als Abschluß- oder Weihnachtsgratifikation vergütet. Ein ursächlicher Zusammenhang mit irgendeiner Leistung für den Betrieb oder mit einer Warengruppe ist nicht unmittelbar gegeben. Wenn die Gratifikation jedoch ohne Vorbehalt während drei Jahren regelmäßig ausgezahlt wird, so besteht für die Verkaufspersonen ein Rechtsanspruch auf diese Zahlung, die insoweit Bestandteil des Gehaltes werden kann, wie das Gehalt oft auch als Bewertungsgrundlage für die Höhe der Gratifikation dient, die aber nicht ein volles 13. Monatsgehalt ausmachen muß.

Die zusätzlich zum Gehalt gewährte Zahlung hat letztlich einen ähnlichen Grund wie die Gehaltszahlung selbst: Gratifikationen sollen eine festere Bindung

1) Wird nachher errechnet.

der Verkaufskräfte an den Betrieb bewirken, wobei aber nicht nur die bloße Anwesenheit der Personen, sondern - wie bei der Gehaltszahlung - ihre Leistung erstrebt wird.

Aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich also, daß entsprechend dem Verursachungsprinzip eine Zurechnung der Gratifikationen zu den Warengruppen analog zu der Aufschlüsselung der Gehaltskosten erfolgen kann.

Soweit es sich bei der Gratifikation um eine vom Personal gewohnheitsrechtlich zu beanspruchende Zahlung in einer festen Summe handelt, können diese Gratifikationen wie die Gehälter zu den festen Kostenbestandteilen eines Einzelhandelsbetriebes gezählt werden. Wenn zwar ein fester Anspruch auf die Zahlung besteht, die aber beispielsweise einen bestimmten Prozentsatz vom Betriebsgewinn ausmachen soll, dann ist die Gratifikation als variabler Bestandteil der Gesamtkosten anzusehen und darf z. B. für die Errechnung des Mindestumsatzes nicht zu den festen Gehaltskosten hinzugezählt werden. Bei der Aufteilung der gewinnabhängigen Gratifikationen kann analog der Zurechnung der Tantiemen verfahren werden.

Die Aufschlüsselung der Tantiemen

Wenn es sich bei den anfallenden Tantiemen um die sog. "garantierten Tantiemen" handelt, die auch dann auszuzahlen sind, wenn kein Reingewinn erzielt wurde, dann ist das ein zusätzliches Gehalt und entsprechend wie das Gehalt zu verrechnen.

Die üblichen Tantiemen sind dagegen eine Form der Beteiligung am Gewinn eines Unternehmens. Dieser Gewinn wird in Handelsbetrieben durch die Umsätze der einzelnen Warengruppen erwirtschaftet und ist erst am Jahresende in der Nachrechnung zu ermitteln und entsprechend ihrem Beitrag zum Betriebserfolg auf die Gruppen zu verteilen. Wenn die variablen Kosten eines Einzelhandelsbetriebes vorausschauend ermittelt und den Umsatzgruppen zugerechnet werden sollen, dann ist für die anteilige Belastung mit Tantiemen von dem geplanten Reingewinn oder der Nettohandelsspanne der einzelnen Artikelgruppen auszugehen.

Die Aufschlüsselung der Umsatzprovisionen

Die Umsatzprovisionen, die in einigen Einzelhandelsbetrieben zusätzlich zum Gehalt gewährt werden, können als Prozentsatz des tatsächlich durch die Verkaufsperson erzielten Umsatzes berechnet werden oder als Prozentsatz von solchen Umsätzen, die über einen für die einzelne Verkaufskraft vorgegebenen Planumsatz hinausgehen. Auf jeden Fall ist der wertmäßige Umsatz und zwar bei einer personellen Abteilungsbildung der Umsatz, welcher von der betreffen-

den Verkaufsperson innerhalb ihrer Abteilung erzielt wird, und im Falle des Durchbedienens der wertmäßige Umsatz des Gesamtbetriebes, die Berechnungsgrundlage und folglich auch die geeignete Schlüsselzahl.

Tatsächlich fallen die Provisionszahlungen jeweils am Ende einer Abrechnungsperiode an, d. h. meistens monatlich oder jährlich. Bei der Vorausbestimmung der variablen Kosten der Warengruppen ist vom Planumsatz und Kostenplan der einzelnen Gruppen auszugehen.

Die Aufschlüsselung der Prämien

Prämien, die häufig für den Absatz bestimmter Stücke, beispielsweise hochmodischer Waren, ausgefallener Formen und Farben ausgesetzt werden, dürfen ebenso wie Sachleistungen nicht noch einmal in den Betriebskosten verrechnet werden, da sie bereits den Warengruppen direkt zugerechnet wurden. Prämierte Waren werden nämlich durch eine Bemerkung auf dem Kassenzettel gekennzeichnet und im Kardex entsprechend erfaßt. Die am Schluß eines jeden Verkaufstages ausgezahlten Prämien wirken sich dann wie Verkaufspreisminderungen der Artikelgruppen aus, denen sie somit direkt als Einzelkosten zugerechnet werden.

Die Aufschlüsselung der Personalversicherungskosten

Schlüssel für die Haftpflicht- und Unfallversicherung ist die Kopfzahl der Belegschaft der Kostenstelle. Wenn in einem Handelsbetrieb weder eine Trennung der Funktionsbereiche noch eine Abteilungsbildung vorliegt, dann wird zweckmäßig eine Aufteilung dieser Versicherungsprämien entsprechend derjenigen der Gehaltskosten des Verkaufspersonals vorgenommen. Diese Art der Verrechnung auf die Warengruppen erscheint einfacher als eine Erfassung der Versicherungsprämien als Gemeinkosten und ihre Aufbereitung auf einem Kostenverteilungsbogen.

b) Die Aufschlüsselung des Unternehmerlohnes

Es wurde bereits darauf hingewiesen,¹⁾ daß nicht die Geldausgabe, sondern der tatsächliche Verzehr von Gütern und Leistungen Gegenstand der hier zu erarbeitenden Kostenrechnung sein soll. Aus diesem Grunde ist in der Leistungsrechnung von Einzelunternehmungen, offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, die dem Unternehmer keinen Lohn im eigentlichen Sinne auszahlen, eine kalkulatorische Kostengröße anzusetzen. Da sich der tatsächliche Leistungseinsatz nicht genau ermitteln läßt, weil er entscheidend von der persönlichen

1) Vgl. Abschnitt "Der Kostenbegriff", S. 58 ff.

Tüchtigkeit und Arbeitsintensität des Unternehmers mitbestimmt wird,¹⁾ ist von einem nach objektiven Gesichtspunkten bestimmten Leistungslohn auszugehen. Dieser sollte u. a. die speziellen Anforderungen der Betriebsgröße²⁾ und vor allem der Branche³⁾ berücksichtigen. Eine Analyse der verschiedenen Möglichkeiten zur Ermittlung eines leistungsgerechten Unternehmerlohnes würde jedoch den Rahmen dieser Untersuchung überschreiten, die sich mit dem Problem der Aufschlüsselung der Kosten und nicht mit der Bestimmung ihrer absoluten Höhe befassen soll.

Wie mit der Andeutung einiger Faktoren zur Bestimmung der Unternehmerlohnhöhe aufgezeigt, sollten die Anforderungen des Betriebes an die Unternehmerleistung Ausgangspunkt für die Ermittlung des zu verrechnenden Lohnes sein. Damit wird zwischen Kosten und Leistung ein Zusammenhang entsprechend dem Kosteneinwirkungsprinzip gegeben, als Antwort auf die Frage, welcher Verzehr von Unternehmerleistungen als causa efficiens die Betriebsleistungen hervorruft.⁴⁾ Ein solcher Zusammenhang läßt sich jedoch nur für den Gesamtbetrieb aufzeigen. Da bei der Kostenart Unternehmerlohn von einer Verursachung durch die einzelnen Warengruppen nicht gesprochen werden kann, müssen Bezugsgrößen gewählt und die Kosten im Wege der Durchschnittsbildung auf die Warengruppen verteilt werden.

Als Beziehungsgröße der Beschäftigung ist die Zeit der Beanspruchung heranzuziehen, weil - ebenso wie bei den Verkaufspersonalkosten - Intensität und Qualität des erforderlichen Leistungseinsatzes nicht meßbar sind. Diese zeitliche Beanspruchung kann unmittelbar für Unternehmerleistungen nur im Hinblick auf den Gesamtbetrieb festgestellt werden. Sie muß nicht proportional zur geistigen Beanspruchung verlaufen und gibt daher nur einen gewissen Anhaltspunkt für die tatsächlich eingesetzte Leistung. So ist z.B. von einem Einzelhändler, der viel Zeit auf Nebenerwerbe und Sonderinteressen verwendet, nicht unbedingt zu sagen, daß sein Leistungseinsatz für den Betrieb geringer sei als der eines nur für sein Geschäft tätigen Unternehmers. In der Kostenrechnung des speziellen Be-

1) Meyer, a. a. O., S. 68 f., weist darauf hin, daß die Unternehmer sich keineswegs testen lassen werden, um evtl. geringere Fähigkeiten einzugestehen.

2) Nach der z.B. bei Fischer, LSÖ-LSP Kosten und Preis, S. 98 ff., aufgezeigten Berechnung steigt der Umsatz - entsprechend den Anforderungen an die Unternehmerleistung - bei einer Zunahme von Umsatz und Belegschaftszahl mit abnehmender Staffellung.

3) Vgl. Meyer, a. a. O., S. 69.

4) Vgl. Kosiol, Kritische Analyse, a. a. O., S. 27.

etriebes darf jedoch nur der im betrieblichen Leistungsprozeß tatsächlich verzehrte Teil der Gesamtleistung des Unternehmers berücksichtigt werden. Dieser Teil läßt sich rechnerisch lediglich nach der für den Betrieb aufgewendeten Zeit erfassen.

Die Zeit ist auch die geeignete Bezugsgröße zur weiteren Aufschlüsselung der auf den Gesamtbetrieb entfallenden bzw. im Betriebsprozeß verzehrten Unternehmerleistungen und damit des zu verrechnenden Unternehmerlohnes. Auszugehen ist dabei von der Frage, für welche Leistungen der Unternehmer sich im Betrieb einsetzt, wozu er seine Zeit in der Regel aufwendet. Es wird sich dabei nicht direkt der Leistungseinsatz für bestimmte Warengruppen ermitteln lassen, sondern die Tätigkeit im Rahmen der betrieblichen Hauptfunktionen und erst danach eine Beziehung zu den Umsatz- bzw. Kostenträgergruppen.

Diese Kostenaufteilung auf die Hauptfunktionen kann von den normalen Verhältnissen ausgehen, so daß die für die Unternehmerlohnverrechnung gefundene Schlüsselzahl für mehrere Abrechnungsperioden beibehalten werden kann. Abweichungen, die sich aus einer Verschiebung der Unternehmertätigkeit ergeben - welche z. B. vor der Saison stärker auf die Beschaffung und in der Saison auf den Verkauf abzielt -, gleichen sich im Verlauf mehrerer Perioden in etwa wieder aus. Eine völlig genaue Kostenrechnung läßt sich ohnehin nicht erreichen. Solange nicht die Zwecke einer Leistungsrechnung der Warengruppen überhaupt in Frage gestellt werden, besteht innerhalb der einzelnen Abrechnungsperioden keine Veranlassung zu einer sehr exakten Ermittlung der zeitlichen Beanspruchung für die betrieblichen Hauptfunktionen.

Da die Kostenaufschlüsselung nicht zu schwierig und damit unwirtschaftlich gestaltet werden sollte, wird es zudem genügen, die zeitliche Beanspruchung des Unternehmers für den Einkaufs-, Verkaufs- und Verwaltungsbereich des Betriebes zu ermitteln. Dabei ist davon auszugehen, daß die Unternehmertätigkeit im Rahmen der betrieblichen Hauptfunktionen in den zugrunde gelegten kleineren und mittleren Betriebsgrößenklassen sowohl leitend als auch anleitend und ausführend ist. Eine besondere Ermittlung der auf die Leitungsfunktion entfallenden Unternehmerleistungen erübrigt sich daher. Die Tätigkeit für die Lagerfunktion wird indirekt im Rahmen von Beschaffung und Absatz berücksichtigt, aus denen das Lager resultiert.

Geht man beispielsweise davon aus, daß der Unternehmer im gleichen Maße für die drei genannten Leistungsbereiche tätig ist, so ist je ein Drittel des für den Gesamtbetrieb ermittelten Unternehmerlohnes dem Einkaufs-, dem Verkaufs- und dem Verwaltungsbereich zuzurechnen.

Die im Verkaufsbereich von Einzelhandelsgeschäften der zugrunde gelegten

Größenklasse anfallenden Unternehmerleistungen sind in der Regel Überwachung des Verkaufspersonals, Kontaktpflege mit dem Kunden und Kassivorgänge. Hier könnte entsprechend dem Kosteneinwirkungsprinzip ein Zusammenhang zu dem wertmäßigen Umsatz des Betriebes gesehen werden. Zur Aufteilung des Unternehmerlohnes auf die Umsatzgruppen erscheint daher der Umsatzwert als geeignete Schlüsselzahl. Falls der Unternehmer selbst regelmäßig als Verkäufer in seinem Betrieb tätig wäre, hätte die Verrechnung des Unternehmerlohnes insoweit entsprechend der Zurechnung der Kosten des Verkaufspersonals zu erfolgen.¹⁾

Die Aufteilung der auf den Einkaufs- und Verwaltungsbereich entfallenden Unternehmerlohnanteile ist zusammen mit der Schlüsselung der entsprechenden Personalkosten zu untersuchen.

c) Die Aufschlüsselung der Personalkosten des Einkaufsbereiches

Eine organisatorisch selbständige Einkaufsabteilung würde in Einzelhandelsbetrieben der hier zugrunde gelegten Größe eine Ausnahme darstellen, vielmehr wird hauptsächlich der Unternehmer selbst die Beschaffung für seinen Betrieb übernehmen.

Der Wareneingang als Kostenschlüssel

Da sämtliche auf den Einkaufsbereich entfallenden Personalkosten einschließlich der Unternehmerlohnanteile durch die Warenbeschaffung verursacht werden bzw. auf die Beschaffung einwirken, bietet sich zunächst der wert- und mengenmäßige Wareneingang als Kostenschlüssel. Während auf einen Mengenschlüssel verzichtet werden muß wegen der Schwierigkeit, in unterschiedlichen Warengruppen vergleichbare Mengenmaßstäbe zu finden, scheint der wertmäßige Wareneingang als Verteilungsschlüssel besser geeignet, zumal diese Schlüsselzahl in allen Warengruppen vorhanden ist. Da aber die anfallenden Beschaffungstätigkeiten in keinem proportionalen Verhältnis zum Warenwert stehen müssen, ist auch dieser Verteilungsmaßstab problematisch.

Bei der Zurechnung entsprechend dem Wareneingang ergeben sich ferner Schwierigkeiten, sobald die jeweils anfallenden Kosten unmittelbar als Zuschläge - evtl. zur Preiskalkulation der eingegangenen Waren - verwendet werden sollen. Wenn man nämlich gleichmäßig jeden Monat etwa ein Drittel des Unternehmerlohnes den Beschaffungsgemeinkosten zurechnet, und wenn man gar annimmt, daß ein selbständiges Einkaufsbüro mit einem Einkäuferstab vorhanden sei, dann

1) Vgl. Abschnitt "Die Aufschlüsselung der Kosten des Verkaufspersonals".

sind die Gemeinkosten der Beschaffung größtenteils feste Größen, die unabhängig von der Höhe des Wareneingangs anfallen. Während sich hier bei einem großen Wareneingang vor Saisonbeginn diese Kosten auf eine Vielzahl von eingehenden Waren verteilen, wäre die Belastung nur geringer Wareneingänge während der Saison besonders hoch.

Dieses Problem verschärft sich in einem Einzelhandelsbetrieb mit sehr breitem Sortiment, wie etwa einem Textilgeschäft. Die Zurechnung der gesamten Beschaffungsgemeinkosten auf die geringen Wareneingänge nur einzelner - vielleicht umsatzschwacher - Artikelgruppen scheint hier auf keinen Fall vertretbar. Einzelbestellungen von Waren sind auch ohnehin schon mit hohen direkten Beschaffungskosten verbunden.

Außerdem ist gegen diese Verteilung der Beschaffungsgemeinkosten nach den Wareneingängen noch einzuwenden, daß die Tätigkeit der Beschaffung nicht erst mit dem Wareneingang einsetzt. Es können für die Beschaffung einer Ware viele nicht direkt zurechenbare Leistungen vorhergegangen sein, wie Markterkundung, Beschaffung von Wirtschaftsnachrichten, Besuch von Messen und Ausstellungen. Vielleicht sind viele Schreibarbeiten und Telefongespräche notwendig, die nicht einzeln erfaßt und der Umsatzgruppe zugerechnet werden können. Wenn dann die Ware, die große Aufwendungen für ihre Beschaffung erfordert, zur Zeit allgemein hoher Eingangsziffern ins Geschäft kommt, dann wird sie nur mit geringen anteiligen Beschaffungsgemeinkosten belastet.

Die zeitliche Beanspruchung als Kostenschlüssel

Da die Kostenaufteilung entsprechend dem wertmäßigen Wareneingang den Erkenntniswert der Leistungsrechnung beeinträchtigt, weil diese Zurechnung nicht dem Verursachungsprinzip und auch nicht dem Kosteneinwirkungsprinzip entspricht und somit die einzelnen Umsatzgruppen nicht mit dem tatsächlich durch sie bedingten Leistungsverzehr belastet werden, sind aus diesem Grunde die auf eine Warengruppe entfallenden Anteile an Personalkosten des Beschaffungsbezirks genauer nach der Beanspruchung der Personen für diese Artikelgruppen zuzurechnen.

Die Intensität der Beschaffungstätigkeit läßt sich nicht messen; deshalb ist von der zeitlichen Beanspruchung auszugehen. Die effektiv für die Beschaffung pro Warengruppe aufzuwendende Zeit kann dabei nur auf Grund entsprechender Beobachtungen und Aufzeichnungen annähernd ermittelt werden. Sie wird u. a. von Standort, Kunden und Konkurrenzlage des Betriebes abhängen, ferner davon, ob Massenbedarf gedeckt werden soll oder der Spezialbedarf eines bestimmten Kundenkreises. Innerhalb eines Einzelhandelsfachgeschäftes - etwa der Textilbranche - wird die zeitliche Inanspruchnahme für die Beschaffung der Warengruppen z. B.

von der Modeabhängigkeit, dem Wert der Artikel und dem dadurch bedingten Absatzrisiko sowie dem Umfang einer für die Beschaffung einer Umsatzgruppe notwendigen Markterkundung bestimmt. Im allgemeinen konzentrieren sich die Beschaffungstätigkeiten auf bestimmte Zeitpunkte, wobei sich die Auswirkung dieser Leistung auf die Dauer der folgenden Saison, für welche eingekauft wird, erstreckt. An Hand eines Tagebuches bzw. Fahrtenbuches¹⁾ kann die auf die Beschaffung verwendete Zeit festgehalten werden. Die unmittelbare Aufschlüsselung der Zeit auf die Umsatzgruppen, für welche Waren beschafft wurden, wird dem Grundsatz einer Erfassung des tatsächlichen Wertverzehrs pro Gruppe eher gerecht als eine Verrechnung zur Zeit des Wareneingangs.

Der Nachteil, daß in einzelnen Kurzperioden der Erfolg einiger Umsatzgruppen trotz wirtschaftlicher Arbeit wegen des hohen Anfalls an Beschaffungskosten gering erscheinen könnte, wird in diesem Fall durch den Vorteil einer genaueren Zurechnung ausgeglichen. Zudem korrigiert sich die Verzerrung des in einem Monat anfallenden Leistungserfolges einer einzelnen Umsatzgruppe im Verlauf einer Saison, gewiß aber im Verlauf des Jahres, von selbst.

d) Die Aufschlüsselung der Löhne für Putzfrauen und Hausburschen

In den dieser Arbeit zugrunde gelegten Betriebsgrößen fallen kaum Lohnkosten an, so daß sich eine eingehende Untersuchung der Lohnaufteilung erübrigt. Der von den Umsatzgruppen beanspruchte Raum bietet sich als ein Kostenschlüssel, welcher dem Verursachungsprinzip zumindest nahe kommt, wenngleich die von evtl. vorhandenen Putzfrauen oder Hausburschen aufzuwendenden Arbeitsleistungen nicht proportional zur Quadratmeterzahl der instandzuhaltenden und zu reinigenden Fläche verlaufen muß. Ihre Leistung ist z.B. abhängig von der Beschaffenheit des Bodens und von der Ausstattung mit Einrichtungsgegenständen in den verschiedenen Bereichen des Geschäftsraumes.

2. Die Raumkosten

Da die Raumkosten besonders in Ladengeschäften des Einzelhandels eine steigende Tendenz aufweisen und ihre Bedeutung im Rahmen der Kosten des Gesamtbe-

1) Vgl. "Die Aufschlüsselung der Kraftfahrzeugkosten".

triebes zunimmt,¹⁾ wird die Genauigkeit einer Kostenverrechnung auf die Umsatzgruppen von der Wahl einer für diese Kosten geeigneten Schlüsselgröße stark beeinflusst.

a) Die Aufschlüsselung der Mietkosten

Die absolute Höhe der Mietkosten, welche am Markt u. a. in Abhängigkeit von Größe, Einzugsgebiet und Lebenshaltungskosten des Niederlassungsortes sowie z. B. von der Geschäftslage, der Form und Größe des Raumes und seiner Lage innerhalb eines Gebäudes bestimmt wird, ist für das hier zu untersuchende Problem einer Kostenaufschlüsselung unerheblich.

Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den Raumkosten und den Leistungen eines Handelsbetriebes kann nicht unmittelbar aufgezeigt werden. In der Regel fallen die Raumkosten nämlich unabhängig von der Betriebsleistung der Abrechnungsperiode an, es sei denn, daß eine Umsatzmiete vereinbart wurde, deren Höhe nach der in dem nutzbaren Raum zu erzielenden Leistung berechnet wird, wodurch die Mietkosten in etwa eine proportionale Beziehung zum Umsatz erreichen. Aber selbst in diesem Falle wird eine Untergrenze des Mietzinses und insoweit ein Fixkostencharakter der Miete festgelegt.²⁾

Die Raumkosten sind unabhängig von der Betriebsleistung und werden durch die Betriebskapazität bedingt, d. h. durch die vom Einzelhandelsbetrieb gewählte Leistungsbereitschaftsstufe. Da die Kapazität auf einen während der Existenzdauer des Betriebes geplanten Umsatz abgestellt ist, ergibt sich zwar kein direkter Zusammenhang zwischen den Raumkosten und den Umsätzen einer Abrechnungsperiode, aber eine Beziehung zwischen Raumkosten und Gesamtumsatz während der Lebensdauer des Betriebes. Eine leistungs-, d. h. umsatzabhängige Verrech-

1) Vgl. u. a. Nieschlag, Robert, Ausbau des industriellen Vertriebswesens und Erstarkung des Handels, in Kosiol/Schlieper, "Betriebsökonomisierung", S. 116, der darauf hinweist, daß die Steigerung der Raumkosten des Handels nicht nur auf die Ansprüche der Verbraucher und auf eine Verlagerung des Wettbewerbs auf das Gebiet der Ausstattung, Großzügigkeit und Repräsentation der Geschäftsräume zurückzuführen ist. "Die modernen, weiträumigen, lichten Verkaufsstätten müssen als ein eindrucksvolles Symptom für den Geist unserer Zeit verstanden werden".

2) Vgl. Brand, E., Die Umsatzmiete - ein aktuelles Problem, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", 1952, S. 650.

nung der Raumkosten entsprechend der jeweils vorausgeschätzten Umsatzlage und der Entwicklungsphase des Einzelhandelsbetriebes¹⁾ erscheint jedoch nur im Rahmen einer langfristigen Planung und für eine Zurechnung der gesamten Fixkosten sinnvoll, nicht dagegen in einer Rechnung, welche den Leistungserfolg der Umsatzgruppen kurzfristig in Form einer Nachkalkulation ermitteln soll. Soweit nicht die gesamte Leistungsrechnung mit Planzahlen arbeiten soll, sind daher die Raumkosten und alle fixen Kosten des Einzelhandelsbetriebes - zu denen u. a. auch die Personalkosten gehören - gleichmäßig auf die Abrechnungsperioden zu verteilen und dann aufzuschlüsseln. Die Möglichkeit einer Planungsrechnung neben der Ist-Rechnung wird damit nicht bestritten.

Eine Aufschlüsselung der Raumkosten²⁾ auf die betrieblichen Leistungsbereiche oder Kostenstellen könnte besonders rasch nach der Quadratmeterzahl der genutzten Fläche erfolgen. Es brauchte nur der für Verkauf, Lager und Büro beanspruchte Raum gemessen zu werden. In kleineren und mittleren Einzelhandelsbetrieben wäre eine unmittelbare Aufschlüsselung der Gesamtmiete entsprechend der von den Umsatzgruppen beanspruchten Fläche möglich.

Eine derartige schematische Zurechnung würde jedoch nicht dem tatsächlichen Wertverzehr für die Leistungserstellung bzw. Leistungsbereitschaft der Warengruppen entsprechen. Denn wenn die zu zahlende bzw. zu verrechnende Miete auch notwendig auf den Gesamtbetrieb und seinen durchschnittlichen Wert abstellt, so ist doch der Raum innerhalb eines Einzelhandelsbetriebes für die Leistungserstellung nicht an jeder Stelle gleichwertig.

Der (innerbetriebliche) Wert eines Raumabschnittes ist z. B. um so höher, je stärker der Kundenstrom an dieser Stelle vorbeifließen muß, je deutlicher die hier gezeigten Waren dem Kunden ins Auge fallen, je mehr der Kunde zum Verweilen eingeladen wird.

Es ist möglich, mit Hilfe eines Grundrisses der Ladenfläche und an Hand von Beobachtungen des Kundenstromes, der sich beispielsweise eher nach rechts als nach links wendet, die Eignung der Raumabschnitte als Verkaufsfläche zu ermitteln und danach die Wertfaktoren festzulegen. Die auf eine Umsatzgruppe

1) Vgl. Ruberg, Kostenprinzip und Wertprinzip, a. a. O., S. 195 ff. -

Auf die von Ruberg aufgezeigten Überlegungen wird weiter unten eingegangen. S.

2) Bei der Verrechnung der Raumkosten empfiehlt sich eine Sonderbehandlung der Schaufensterkosten, auf die im Zusammenhang mit der Aufteilung der Werbekosten einzugehen sein wird.

zu verrechnenden Mietkostenanteile werden demnach von der Raumfläche als mengenmäßiger Größe sowie von dem Wert innerhalb des Gesamtraumes als wertmäßiger Verrechnungsgröße bestimmt.

Wie die rechnungstechnische Ermittlung der Mietkosten pro Warengruppe durchgeführt werden kann, zeigt ein Beispiel von Kosiol.¹⁾ Danach wird die Gesamtmiete für die ganze benutzte Raumfläche zunächst auf die verschiedenen Stockwerke eines Geschäftshauses nach einem aus Raumfläche mal Mietwert gebildeten Schlüssel verteilt.

Für die in dieser Untersuchung zugrunde gelegte Betriebsgröße interessiert besonders die Aufteilung der Miete innerhalb der einzelnen Geschosse, und zwar vor allem im Erdgeschoß. Hier werden zunächst für Büromiete sowie für Schau- fenster und Ausstellungstische entsprechende Summen abgesetzt, um die Gesamtmiete der Verkaufsfläche zu bestimmen. Bei der Aufteilung der auf den Verkaufsraum innerhalb eines Geschosses entfallenden Mietanteils nimmt Kosiol vier Wertzonen an, deren Zahl sich jedoch den Gegebenheiten des speziellen Betriebes anpassen läßt. Für die einzelnen Zonen werden Wertfaktoren angesetzt, die u. a. den innerbetrieblichen Standort und die Besucherfrequenz (der Zonen) berücksichtigen.

In dem Kosiol entlehnten Beispiel sind für den reinen Verkaufsraum mit 1600 m² DM 25.000 zu verteilen.

Erdgeschoß				
Zone	Fläche	Wertfaktor	Schlüsselzahlen	Mietanteil ²⁾
1	2	3	2 x 3	in DM
I	320	1,0	320	2.632. --
II	160	1,5	240	1.973. --
III	480	2,5	1200	9.868. --
IV	640	2,0	1280	10.527. --
	1600		3040	25.000. --

$$\text{Schlüsseleinheitskosten} = \frac{25.000}{3.040} = \text{DM } 8.22$$

Die Kosten je m² in den einzelnen Zonen betragen:

1) Kosiol, Warenkalkulation, S. 179 ff.; sowie Kosiol, Kalkulatorische Buchhaltung, S. 319.

2) Nachher errechnet.

Zone I: $8,22 \text{ mal } 1,0 = \text{DM } 8,22$

Zone II: $8,22 \text{ mal } 1,5 = \text{DM } 12,33$

Zone III: $8,22 \text{ mal } 2,5 = \text{DM } 20,56$

Zone IV: $8,22 \text{ mal } 2,0 = \text{DM } 16,45$

Die auf eine Warengruppe zu verrechnenden Mietkosten ergeben sich aus einer Multiplikation des beanspruchten Flächenanteiles mit den für die betreffende Zone ermittelten Kosten je m². Der Gruppe wird somit der tatsächliche Wertverzehr zugerechnet, der ihren Ansprüchen an dem Geschäftsraum entspricht. Da die Leistung einer Warengruppe nicht ohne eine bestimmte Raumqualität und die entsprechenden Mietkosten zustande kommt, ist ein gewisser Zusammenhang nach dem Kosteneinwirkungsprinzip gegeben.

b) Die Aufschlüsselung der sonstigen Raumkosten

Die Aufschlüsselung der Kosten der Verkaufseinrichtungen

Die Kosten der Verkaufseinrichtungen, die - wie z. B. Spezialtheken und Konfektionsschlitten - für spezielle Warengruppen bestimmt sind, lassen sich direkt der Gruppe zurechnen. Zu diesem Zweck ist eine nach Umsatzgruppen gegliederte Anlagenkartei erforderlich. Die den Wertverzehr während der Abrechnungsperiode darstellenden Kosten werden in Form von Abschreibungen entsprechend der geschätzten Nutzungsdauer des Anlagegutes angesetzt.

Geschäftseinrichtungen, welche innerhalb der Ausstattung des Gesamtraumes nicht einer bestimmten Umsatzgruppe dienen, können als ein Teil des Geschäftsraumes aufgefaßt werden. Für die Verrechnung der entsprechenden Abschreibungen auf die Warengruppen scheint daher eine analoge Aufteilung wie die der Raummiete geeignet. Für die Kosten spezieller Einrichtungen kann u. U. eine Aufteilung nach der durch die Warengruppen beanspruchten Fläche richtiger sein. Eine Aufschlüsselung nach der Quadratmeterzahl ist auch deshalb für eine Kostenabrechnung der Umsatzgruppen besonders geeignet, weil sie die Verwendung einer einheitlichen Schlüsselgröße für sämtliche sonstigen Raumkosten ermöglicht.

Abschreibungen auf Gebäude brauchen an dieser Stelle nicht berücksichtigt zu werden, da sie für Einzelhandelsbetriebe in fremden Räumen nicht anfallen und bei Benutzung eigener Räume im kalkulatorischen Mietwert abgegolten werden können. Ob für den konkreten Betrieb dennoch Abschreibungen für die besonders rasch veraltende Hausfassade angesetzt werden sollen, kann nur im Einzelfall entschieden werden.

Die Aufschlüsselung der Kosten für Beheizung

Die Kosten für Beheizung umfassen nur die Brennstoffe, nicht dagegen anteilige Kosten einer u. a. mit der Heizung beschäftigten Person.

Es ist denkbar, diese Kosten nach der Anzahl und Größe der in den Warengruppen vorhandenen Heizkörper aufzuteilen, was aber in kleineren und mittleren Einzelhandelsbetrieben nicht immer möglich sein wird. Zur raschen Abrechnung erfolgt dann die Aufteilung zweckmäßig nach der beanspruchten Fläche. Eine Berechnung der cbm beheizten Raumes, die zusätzliche Arbeit erfordern würde, erübrigt sich auch deshalb, weil der beanspruchte Raum meistens in einem proportionalen Verhältnis zur beanspruchten Fläche steht.

Die Belastung der Abrechnungsperioden kann nach dem letztjährigen Gesamtverbrauch vorgenommen werden, wobei im letzten Monat des Jahres eine Ausgleichsbelastung zwischen verrechneten und effektiven Kosten erfolgt.

Die Aufschlüsselung der Kosten für Reinigung und Instandhaltung

Die Kosten für Reinigung und Instandhaltung der Geschäftsräume umfassen alle entsprechenden Materialkosten, wie z. B. Kosten für Putzmittel, ebenso die Fremdlöhne. Eigenlöhne für Reinigung und Instandhaltung wurden bereits in den Personalkosten erfaßt. Reparaturkosten sind von Einzelhandelsbetrieben in fremden Räumen nicht aufzubringen und können bei Benutzung eigener Räume im kalkulatorischen Mietwert abgegolten werden.

Das für Reinigung und Instandhaltung verwendete Material und die zu verrechnenden Fremdlöhne dienen zumeist dem Gesamtbetrieb. Ein unmittelbarer Zusammenhang zu einer bestimmten Warengruppe ist nicht gegeben, es sei denn, daß z. B. Teile des Geschäftsraumes mit einem besonderen Bodenbelag ausgestattet sind oder daß bestimmte Einrichtungsgegenstände für einzelne Umsatzgruppen Spezialpflegemittel verlangen.

Da die Kosten für Instandhaltung und Reinigung in einer gewissen - wenn auch nicht unbedingt proportionalen - Beziehung zur Raumgröße stehen, bildet die Quadratmeterzahl beanspruchter Fläche eine im Hinblick auf rasche Abrechnungen geeignete Schlüsselzahl.

Die Aufschlüsselung der Kosten der Beleuchtung

Die Kosten der Beleuchtung müssen im Rahmen der Kostenrechnung beachtet werden. Da nämlich die Werbewirkung des Lichtes in Ladengeschäften des Einzelhandels ausgenutzt wird, fallen diese Kosten ins Gewicht.

Bei der Verrechnung sind zweckmäßig die Beleuchtungskosten der Schaufenster von denen des Geschäftsraumes zu trennen, zumal die in den Schaufenstern in-

stallierte Wattzahl meistens besonders groß und in der Regel die Brennzeiten der Lampen länger sind als im Verkaufsraum. Außerdem wird durch diese Aufteilung der Beleuchtungskosten auf Schaufenster und Geschäftsraum die Kostenverrechnung auf die Warengruppen erleichtert. Die auf das Schaufenster entfallenden Kosten können in der "Miete" mit erfaßt und verrechnet werden.

Da die Umsatzgruppen im Verkaufsraum zumeist nicht räumlich abgegrenzt sind und keine eigenen Zähler haben, kann die im Bereich einer Warengruppe installierte Wattzahl als Schlüsselgröße Verwendung finden. Die Brennzeit der Lampen innerhalb des Verkaufsraumes braucht nicht berücksichtigt zu werden, zumal meistens der gesamte Geschäftsraum gleichzeitig erleuchtet wird.

Zur Erleichterung der Kostenverrechnung auf die Warengruppen können die pro Gruppe anfallenden Beleuchtungskosten auch bereits in dem Ansatz der Mietkosten berücksichtigt werden. Wenn keine großen Beleuchtungsunterschiede in den einzelnen Umsatzgruppen zu verzeichnen sind, empfiehlt sich eine Kostenverrechnung entsprechend der Miete oder - im Einzelfall - nach der beanspruchten Fläche.

3. Die Werbekosten

Da die Werbung immer mehr zu einem unentbehrlichen Mittel der Verkaufsförderung und einer Lebensnotwendigkeit für jeden Einzelhandelsbetrieb wird, nehmen die Kosten der Werbung absolut zu und erlangen im Rahmen der gesamten Betriebskosten eine steigende Bedeutung. Eine lückenlose Erfassung dieser wichtigen Kostengruppe ist daher wertvoll im Hinblick auf spätere betriebs- und werbepolitische Auswertungen der Leistungsgruppenrechnung, und zwar für Kostenstrukturanalysen, für Vergleiche der Werbekosten und -methoden im Verhältnis zu den Erfolgen verschiedener Warengruppen und evtl. auch verschiedener Betriebe.

Die Werbung eines Einzelhandelsgeschäftes ist so vielfältig und so komplexer Natur, daß ihre Ausdrucksformen nicht alle zahlenmäßig fixierbar sind. Nicht erfaßbar ist die Werbung durch die immateriellen Werte des Betriebes. Die Kosten der Werbung durch die Ware selbst und durch ihre Aufmachung sind in den Warenkosten enthalten, die der persönlichen Werbung durch Verkaufsgespräche und Umgang mit den Kunden in den Personalkosten des Betriebes. Die Kosten der Werbung durch Gebäude, Hausfassade, Raumgestaltung, Ladeneinrichtung werden in Miete und Abschreibungen, die der Lichtwerbung in den Beleuchtungskosten erfaßt.

Im folgenden interessiert nur die Aufschlüsselung der Werbekosten im engeren

Sinne. Eine Zusammenfassung der Gesamtsumme dieser Kosten und ihre Aufteilung entsprechend dem erzielten Umsatzwert, welcher das Ziel der Werbung - aber auch jeder Tätigkeit des Handelsbetriebes überhaupt - ist, würde dem Verursachungsprinzip und auch dem Kosteneinwirkungsprinzip nicht gerecht. Denn die im Werbeetat angesetzte Kostenquote sollte nicht als Prozentsatz vom Umsatz festgelegt werden. Sie wird in der zugrunde gelegten Betriebsgröße auch meistens nur für den Gesamtbetrieb bestimmt. Die Warengruppen beanspruchen nicht unbedingt einen dem Umsatz proportionalen Teil der Werbekosten. Das ist besonders dann nicht der Fall, wenn eine Artikelgruppe neu in das Sortiment aufgenommen wird und daher zunächst eingeführt werden muß.

Mit Rücksicht auf eine verursachungsgerechte Zuschlüsselung der Werbekosten auf die Umsatzgruppen empfiehlt sich ein Einzelausweis der wichtigsten Werbekostenbeträge, der zudem eine Untersuchung der Werbemethoden möglich macht.

a) Die Aufschlüsselung der Kosten der Schaufenster

Die Aufschlüsselung der Kosten von Schaufensterraum und -beleuchtung
Die Kosten des Schaufensterraumes und der Schaufensterbeleuchtung lassen sich entsprechend der tatsächlichen Beanspruchung in Form einer "Miete" den ausgestellten Warengruppen zurechnen. Falls mehrere Artikelgruppen gleichzeitig in einer Dekoration berücksichtigt werden, lassen sich die Schaufensterkosten entsprechend dem Platzverbrauch auf die Gruppen verrechnen. Eine Staffe- lung der Kosten innerhalb eines Schaufensters nach Wertzonen erscheint im Hinblick auf eine rasche Abrechnung unzweckmäßig.

In mittleren und kleineren Einzelhandelsbetrieben wird sich auch eine Staffe- lung der Mietkosten nach Lage der Fenster häufig erübrigen. Eine solche Diffe- renzierung könnte sonst rechnerisch in der Weise vorgenommen werden wie die Verrechnung der Mietkosten des Geschäftsraumes.¹⁾

Die Aufschlüsselung der Kosten für Dekorateur

Die Kosten für Dekorateur bzw. die anteiligen Kosten einer neben Verkauf oder dergl. mit der Dekoration befaßten Person können entsprechend der tat- sächlichen zeitlichen Beanspruchung den einzelnen Schaufensterdekorationen und damit den Warengruppen zugerechnet werden.

Die Kostenverrechnung wird jedoch vereinfacht, wenn man bereits im Ansatz der Schaufenstermiete die anfallenden Personalkosten berücksichtigt, so daß

1) Vgl. S. 99.

die für das einzelne Fenster aufgewandte Zeit vernachlässigt werden kann. Eine solche Verrechnung empfiehlt sich besonders dann, wenn Einzelhandelsbetriebe mit einem Wanderdekorateur arbeiten, der nach der Anzahl der dekorierten Fenster entlohnt wird. Bei betriebseigenen Kräften kann die entsprechende Kostenaufteilung nach der durchschnittlich pro Fenster beanspruchten Zeit erfolgen.

Für die Verrechnung sind die Kosten der Dekorateurs in jedem Fall unter den Werbekosten auszuweisen und - auch bei fest angestellten Dekorateurs - nicht unter den Personalkosten des Betriebes.

Die Aufschlüsselung der Kosten für Dekorationsmaterial

Die Kosten für Dekorationsmaterial lassen sich - sofern sie nur für eine einzelne Schaufenstergestaltung benutzt werden - direkt zurechnen. Für solche Sachmittel, die über mehrere Abrechnungsperioden hinweg der Darbietung sämtlicher Warengruppen nutzbar gemacht werden können, ist zweckmäßig ein entsprechender Abschreibungsbetrag als Kosten zu verrechnen, der in der "Miete" des Schaufensters berücksichtigt werden kann. Bei speziellem Dekorationsmaterial für bestimmte Umsatzgruppen kann die Kostenverrechnung entsprechend der tatsächlichen Beanspruchung erfolgen. Es ist jedoch auch möglich, die "Schaufenstermieten" der entsprechenden Warengruppen um den Abschreibungsbetrag dieser Dekorations-einrichtungen zu erhöhen.

b) Die Aufschlüsselung der Kosten der Werbedrucksachen

Gedruckte Werbemittel, wie Anzeigen, Flugblätter, Kataloge, Prospekte, Werbebriefe, Plakate usw., werden häufig für eine einzelne Abteilung und lassen sich dann direkt einer Umsatzgruppe zurechnen.

Wenn für Waren verschiedener Gruppen geworben wird, so ist eine Aufschlüsselung der Kosten erforderlich. Als geeigneter Schlüssel bietet sich die tatsächliche Beanspruchung, d. h. der Platzverbrauch in der Werbedrucksache. Der Ansatz eines Wertfaktors z. B. für die verschiedenen Seiten eines Prospektes oder Zonen eines einzelnen Blattes würde die Aufschlüsselung erschweren. Die Mehrarbeit stünde in keinem wirtschaftlichen Verhältnis zu der Verbesserung der Kostenaufschlüsselung.

Falls mittels Drucksachen eine Werbung für den Gesamtbetrieb ohne Hervorhebung bestimmter Warengruppen durchgeführt wird, ist keine verursachungsgerechte Kostenaufschlüsselung möglich. Eine gleichmäßige Zurechnung dieser Kosten zu allen Warengruppen des Betriebes wird jedoch nur bei einem gleichen Umfang der Gruppen als in etwa befriedigend empfunden. Zur Aufteilung dieser Kosten scheint der wertmäßige Umsatz besser geeignet, wenngleich ein erkennbarer Zu-

sammenhang zwischen diesen Werbekosten und den erzielten Umsätzen weder nach dem Verursachungs- noch nach dem Kosteneinwirkungsprinzip gegeben ist.

Da wegen des relativ geringen Umfanges solcher nur für den Gesamtbetrieb anfallenden Werbekosten die - grundsätzlich bei einer Schlüsselung nach dem wertmäßigen Umsatz vorhandene - Gefahr einer Nivellierung sämtlicher Kostenunterschiede weniger zu befürchten ist, kann diese Bezugsgröße für alle Werbemittel, wie Firmenzeitschriften, Luftballons u. a. m., verwendet werden, welche in keinem direkten Zusammenhang zu einer Warengruppe stehen.

Zur periodengerechten Erfassung des Wertverzehr kann es zweckmäßig sein, die für bestimmte Werbemittel besonders im Rahmen von Werbefeldzügen anfallenden Kosten zeitlich aufzuteilen. Wenn die Werbung z. B. zu Saisonbeginn stattfindet, kann eine anteilige Verrechnung auf die Dauer der Saison erfolgen, wobei u. U. der erste Monat entsprechend der in dem Zeitabschnitt noch größeren Werbewirkung stärker belastet wird.

Für die Umsatzerfolgsrechnung ist eine solche zeitliche Aufteilung jedoch nicht unbedingt erforderlich. Da in dieser Rechnung sämtliche Ergebnisse kumuliert werden, gleichen sich im Laufe der Perioden Differenzen in der Erfassung des Wertverzehr von selbst aus. Allerdings kann der Ausweis des Leistungserfolges eines einzelnen Abrechnungsmonats beeinträchtigt werden.

4. Die Bürokosten

Zur Erleichterung der Kostenverrechnung und möglichst leistungsgerechten Aufschlüsselung auf die Umsatzgruppen können die Kosten des Verwaltungspersonals - soweit das möglich ist - mit den sonstigen Bürokosten in einer Gruppe zusammengefaßt werden.

a) Die Aufschlüsselung der Personalkosten des Verwaltungsbereiches

Die im Verwaltungsbereich anfallenden Personalleistungen stehen in keinem direkten Zusammenhang zu den Warengruppen. Es sind auch nicht alle Verwaltungsarbeiten innerbetrieblich und speziell durch die Betriebsleistung bedingt, so z. B. nicht die Statistiken der Ämter und Steuerabrechnungen. Dennoch ist festzuhalten, daß die auf den Verwaltungsbereich entfallenden Personalleistungen einschließlich der entsprechenden Unternehmerleistungen in starkem Maße von der Warenverwaltung beansprucht werden. Der gesamte Prozeß der Warenbewegung durch den Betrieb wird statistisch überwacht. Die Warenbewegung findet ihren Niederschlag in der Buchhaltungsarbeit. Warenbestellungen und

Reklamationen sind zu schreiben usw. . Daß die Verwaltungstätigkeit des Unternehmers hauptsächlich auf den raschen und reibungslosen Warendurchlauf im Handelsbetrieb abgestellt ist, das bedarf keiner Erörterung.

Häufig ist festzustellen, daß die verschiedenen Warengruppen eines Betriebes in um so stärkerem Maße die Leistungen des Verwaltungspersonals beanspruchen, je höher der Umsatz und der durchschnittliche Lagerbestand der Gruppe ist. Aus diesem Grunde ist ein aus Umsatz und durchschnittlichem Lagerbestand kombinierter Schlüssel heranzuziehen.

b) Die Aufschlüsselung der sonstigen Bürokosten

Als sonstige Bürokosten sollen Kosten für Kontorbedarf, Telefon sowie Abschreibungen auf Büroeinrichtungen und anteilige Mietkosten zusammengefaßt werden. Ihre Verteilung auf die Umsatzgruppen erfolgt zweckmäßig analog der Verrechnung des Verwaltungspersonals, d.h. nach dem Schlüssel Umsatz mal Lagerbestand. Es ist nämlich anzunehmen, daß zwischen der Beanspruchung der im Büro tätigen Personen und den sonstigen Bürokosten ein Zusammenhang besteht. Wenngleich dieses Verhältnis kein proportionales sein muß, ist dieser Schlüssel doch im Hinblick auf eine rasche Abrechnung der Warengruppen der geeignete.

5. Die Zinsen

Die Höhe der effektiv anfallenden Zinskosten wird von dem Wert des Vermögens und von der Zusammensetzung des Betriebskapitals bestimmt. Sie hängt davon ab, ob der Betrieb hauptsächlich mit Eigen- oder mit Fremdkapital arbeitet. Bei den Zinsen für das Fremdkapital besteht ein Unterschied zwischen Bank- und Lieferantenkredit. Die Höhe des Zinses für Lieferantenkredit wird dadurch bestimmt, nach wieviel Tagen der Betrieb reguliert, ob er Akzepte verwendet und ob Verzugszinsen anfallen. Die Zinsen für den Lieferantenkredit sind zum großen Teil im Einstandswert der Ware enthalten.

Die Berechnung der Zinsen ist in diesem Zusammenhang unerheblich. Es sei jedoch nochmals betont, daß die verrechneten Kosten dem tatsächlichen Wertverzehr, nicht der Geldausgabe Rechnung tragen sollen. Aus diesem Grunde dürfen kalkulatorische Zinsen für das Eigenkapital nicht vernachlässigt werden. Grundsätzlich ist es möglich, die gesamten Zinsen in einer kalkulatorischen Kostengröße zu verrechnen, wenn sie einen Ausdruck des tatsächlichen Vorrätkverzehr darstellen.

Da die Zinsen für eigene Grundstücke bereits im Ansatz eines kalkulatorischen Mietwertes berücksichtigt wurden und das Betriebskapital in der zugrundegeleg-

ten Betriebsgrößenklasse hauptsächlich in den Warenvorräten gebunden ist, überwiegt der Lagerzins.

Die Zurechnung der Zinsen auf die Warengruppen kann daher entsprechend dem Anteil erfolgen, welchen die einzelne Umsatzgruppe am durchschnittlichen Gesamtlagerbestand des Betriebes hat. Sind aber für bestimmte Warengruppen besonders wertvolle Einrichtungsgegenstände vorhanden, so sind diese Umsatzgruppen außer mit Lagerzinsen entsprechend dem Restbuchwert der Anlagen mit Zinsen zu belasten.

6. Die Steuern

In der Umsatzerfolgsrechnung sind nur die betrieblichen Kostensteuern zu berücksichtigen. Inwieweit eine gesonderte Erfassung und Aufschlüsselung der einzelnen Steuerarten in einem Einzelhandelsbetrieb der zugrunde gelegten Größe wirtschaftlich ist, das kann jeweils nur für den speziellen Betrieb entschieden werden. Hier interessiert zunächst das Problem der Kostenaufschlüsselung.

Die Umsatzsteuer bemißt sich nach dem wertmäßigen Umsatz und wird nach diesem Schlüssel auf die Warengruppen verteilt.

Grundsteuer fällt nur für eigene Gebäude an. Sie kann im kalkulatorischen Mietwert berücksichtigt und mit diesem auf die Warengruppen verteilt werden.

Hier zu erfassende Vermögensteuern richten sich nach den im Betrieb investierten Vermögensteilen. Da die Waren den größten Anteil des Betriebsvermögens ausmachen, ist der wertmäßige Warenbestand als Verteilungsschlüssel heranzuziehen.

Eine Sonderbehandlung jener Steuer, welche auf nicht in Warengruppen investiertes Vermögen entfällt, würde wegen des - verglichen mit der Verrechnungsarbeit - relativ geringen Betrages dieser Steuer unwirtschaftlich sein.

Bei der Gewerbesteuer ist aus Vereinfachungsgründen nicht zwischen Gewerbesteuer-, Gewerbe- und Lohnsummensteuer zu unterscheiden. Zweckmäßig wird dann nur die Lohnsummensteuer angesetzt, deren Verteilung der der Gehalts- und Lohnsummen entspricht.

Die Kraftfahrzeugsteuer wird den Kosten des Kraftwagens zugezählt.

7. Die Sachversicherungen

Nachdem die Personalversicherungen bereits unter den Personalkosten erfaßt und verrechnet wurden, sind noch die Kosten für Sachversicherungen aufzuschlüsseln. Die Prämien bemessen sich nach dem Versicherungswert. Da der größte Teil des Betriebsvermögens in den Waren gebunden ist, werden die Versicherungskosten entsprechend dem wertmäßigen Lagerbestand auf die Umsatzgruppen verteilt. Eine Aufteilung dieser Kosten auf Verkaufseinrichtungen u. a. würde eine rasche Abrechnung erschweren. Sie kann auch deshalb vernachlässigt werden, weil sich bei der Zurechnung nach dem wertmäßigen Warenbestand höchstens sehr geringe Abweichungen von den tatsächlichen Verhältnissen ergeben.

8. Die Kraftfahrzeugkosten

In kleineren und mittleren Einzelhandelsbetrieben ist meistens nur ein PKW vorhanden, dessen Kosten zu verrechnen sind.

Zu den Kraftfahrzeugkosten sind u. a. zu zählen die Kraftfahrzeugsteuern und -versicherungen, Abschreibungen des Fahrzeuges, Kosten für Autoersatzteile und Reparaturen. Zudem können noch Garagenmieten angesetzt werden bzw. Pacht- und Mietanteile, welche für die Unterbringung des Autos tatsächlich zu zahlen oder kalkulatorisch zu verrechnen sind. Für die genaue Aufschlüsselung der Kosten auf die Warengruppen können auch die anteiligen Personalkosten bzw. die Gehaltskosten des Fahrers mit unter den Kraftfahrzeugkosten erfaßt werden.

Alle diese Kosten sind nach der tatsächlichen Beanspruchung, d. h. nach der Schlüsselzahl "gefahrte Kilometer" zu verrechnen.

Die Schlüsselzahl "gefahrte Kilometer" ist für alle diese Kosten geeignet. Auf die Warengruppen werden sich die Kraftfahrzeugkosten jedoch nur dann richtig zurechnen lassen, wenn ein Fahrtenbuch mit detaillierten Angaben geführt wird.

Alle erfaßbaren Kosten des Fuhrparks werden entsprechend der tatsächlichen Beanspruchung nach der Schlüsselzahl "gefahrte Kilometer" den Warengruppen zugerechnet. Bei den hier besprochenen Kosten reiner Ladengeschäfte des Textileinzelhandels wird dabei der größte Anteil der Fahrtkosten für die Beschaffung der Waren anfallen, während beispielsweise in einem Reisegeschäft die für den Absatz durchgeführten Fahrten die Hauptrolle spielen.

Soweit die Fahrtkosten bereits in den Wareneinstandspreisen erfaßt sind, dürfen sie bei der späteren Kostenzurechnung nicht noch einmal verrechnet werden.

9. Sonstige Kosten

Kleinere Kostenbeträge, deren getrennte Verrechnung für einen Einzelhandelsbetrieb der zugrunde gelegten Größenklasse eine zu starke Belastung bedeuten, sind in einer Gruppe zusammenzufassen. Der wertmäßige Umsatz ist der zweckmäßige Generalnenner, um überhaupt eine Verrechnung auf die Umsatzgruppen zu erreichen. Auf die grundsätzlich bei einer Verwendung des Umsatzschlüssels gegebene Gefahr einer Kostennivellierung wurde bereits hingewiesen. Sie ist jedoch bei der Aufschlüsselung dieser wenig ins Gewicht fallenden Kostenbeträge unbeachtlich, zumal der Umsatzschlüssel in dieser Leistungsrechnung der Warengruppen nicht sehr häufig verwendet wird.

Zusammenstellung der erarbeiteten Kostenschlüssel

Da sich in einer Umsatzgruppenrechnung hinsichtlich einer zeitlichen Abgrenzung der Kostenpositionen zur monatlichen Verrechnung keine Besonderheiten ergeben, werden im folgenden nur die Kosten aufgeführt, wie sie monatlich auf die Warengruppen verrechnet werden sollen.

Kostenpositionen	Schlüsselgrößen
1. Personalkosten	
Unternehmerlohn	zeitl. Beanspruchung für Verkauf, Einkauf, Verwaltung
Unternehmerlohn im Verkaufsbereich	wertm. Umsatz oder wie Verkäufergehälter
Unternehmerlohn im Einkaufsbereich	wie Kosten des Einkaufspersonals
Unternehmerlohn im Verwaltungsbereich	wie Verwaltungspersonal
Verkaufspersonal	
Gehälter	kombinierter Schlüssel aus durchschnittl. Verkaufszeit x Umsatzwert
Tantiemen	
"garantierte"	wie Gehälter
sonst	Belastung der Gruppen nach geplantem Reingewinn

Gratifikationen
wenn gewohnheits-
rechtl. feste Summen

wie Gehälter

wenn % vom Betriebs-
gewinn

wie Tantiemen

Umsatzprovisionen

wertm. Umsatz

Prämien

direkt

Versicherung

wie Gehalt

Personalkosten des
Einkaufsbereichs

zeitl. Beanspruchung

Löhne für Putzfrauen
und Hausburschen

m^2 beanspruchter Fläche

2. Raumkosten

Miete (Geschäftsraum)

Fläche x Wertfaktor

sonstige Raumkosten)

Verkaufseinrichtung)

Beheizung)

Reinigung und)

Instandhaltung)

Beleuchtungskosten
(Geschäftsraum)

m^2 beanspruchter Fläche

installierte Wattzahl oder
 m^2 beanspruchter Fläche

3. Werbekosten

Schaufenster
Raum

Miete nach m^2 , evtl. gestaffelt
nach Lage der Fenster

Beleuchtung

nach Wattstärke pro Fenster,
evtl. mit in Miete

Dekorateur

zeitl. Beanspruchung,
evtl. in Miete

Dekorationsmaterial
kurzlebig
sonst

direkt
Abschreibung in Miete

Werbedrucksachen

tatsächliche Beanspruchung
Rest nach Umsatz

4. Bürokosten	
Verwaltungspersonal)	
sonstige Bürokosten)	Umsatz x Lagerbestand
5. Zinsen	Lagerbestand
6. Steuern	
Umsatzsteuer	Umsatz
Vermögensteuer	Lagerbestand
Gewerbesteuer	entspr. Gehälter bzw. Löhne
7. Sachversicherungen	Lagerbestand
8. Kraftfahrzeugkosten	tatsächliche Beanspruchung gefahrte km
9. Sonstige Kosten	Umsatz

D. MÖGLICHKEITEN UND PROBLEME EINER AUSWERTUNG DER UMSATZERFOLGSRECHNUNG

Die Bedeutung des Zahlenmaterials einer Umsatzerfolgsrechnung liegt in seiner Verwendbarkeit im Rahmen der Betriebspolitik; denn es ist sinnlos, ein umfangreiches und problematisches Rechenwerk bereitzustellen, wenn seine Ergebnisse nicht ausgewertet werden oder in dem speziellen Betrieb überhaupt nicht auswertbar sind.

Aus diesem Grunde wäre es eine lohnende Aufgabe, den Aussagewert der erarbeiteten Rechnung in den verschiedenen Gebieten der Betriebspolitik in allen Einzelheiten zu untersuchen. Das würde jedoch über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen und kann nicht Gegenstand der vorgenommenen Untersuchung sein. Da es aber auch nicht zu vertreten ist, die Analyse und Auswertung des Zahlenmaterials durch flüchtige Hinweise auf eine Vielzahl von Verwendungsmöglichkeiten abzutun - die notwendig an der Oberfläche bleiben müßten -, sollen im folgenden für die Beurteilung der Umsatzrechnung einige besonders wichtige Überlegungen herausgestellt werden.

Das Fehlen konkreten Zahlenmaterials zwingt dabei zu rein theoretischen Über-

legungen. Nicht ohne weiteres lassen sich jedoch die Auswertbarkeit und Möglichkeit einer Weiterentwicklung der erarbeiteten Methoden einer Leistungsrechnung für Einzelhandelsbetriebe und die aus ihnen zu ziehenden Folgerungen allein gedanklich beurteilen. Andererseits ist es auch denkbar, daß gerade dieses Fehlen von Zahlen vor der Überschätzung einzelner Ziffern und vor voreiligen Schlußfolgerungen schützt und daher auch die Schwierigkeiten sichtbar werden läßt, die sich für die Auswertung einer Umsatzerfolgsrechnung ergeben.

I. Probleme der Aussagefähigkeit des Zahlenmaterials

Es handelt sich bei der erarbeiteten Rechnung in erster Linie um eine Zerlegung und Aufgliederung der betrieblichen Gesamtleistung in Leistungsgruppen. Doch ist die Abrechnung nach Umsatzgruppen nur Mittel zum Zweck. Mit ihrer Hilfe soll nicht nur der Leistungserfolg des Gesamtbetriebes kurzfristig ermittelt, sondern der Betrieb in den einzelnen Leistungsbereichen durchleuchtet und neben der Gesamtleistung die der Warengruppen analysiert und beurteilt werden.

Die Umsatzerfolgsrechnung soll dem Einzelhändler kurzfristig - mit dem dynamischen Betriebsgeschehen Schritt haltend - zahlenmäßige Unterlagen bereitstellen, um die wirtschaftliche Lage und Entwicklung des Gesamtbetriebes und der Warengruppen zu beurteilen. Sie soll dazu beitragen, Verlustquellen frühzeitig zu erkennen, um die geeigneten Maßnahmen zur Erhaltung des Betriebes und seiner Leistungs- und Wettbewerbsfähigkeit früh genug an der richtigen Stelle anzusetzen, d. h. vor allem in der Warengruppe.

Die Umsatzgruppenrechnung ist grundsätzlich für diese Aufgabe besonders geeignet, da sie neben den detaillierten Ziffern eines Monats die kumulierten Zahlen der während des Jahres abgelaufenen Kontrollperioden und damit unmittelbar aufzeigt, wie die Entwicklung im Hinblick auf das geplante Jahresergebnis des Gesamtbetriebes und der Umsatzgruppen verläuft. Es ist jedoch zu fragen, inwieweit die erarbeitete Umsatzerfolgsrechnung den vielfältigen Anforderungen gerecht zu werden vermag, wo die Schwierigkeiten und Grenzen ihrer Aussagefähigkeit liegen.

1. Die Auswertung der Umsatzzahlen

Gelänge es, eine Zahl zu finden, die genügend reagibel ist, die gleichzeitig einer Analyse der betrieblichen Vorgänge dienen kann und in der Mitte des Betriebslebens steht, aus der sich mithin alle betrieblichen Vorgänge rekonstruieren lassen, dann wäre damit ein genaues Spiegelbild des Betriebes gegeben.

Da sich dieses Problem jedoch wohl kaum in völlig befriedigender Weise lösen läßt, ist als Mittelpunkt und Basis aller zahlenmäßigen Kontrollen keine andere betriebliche Größe besser geeignet als der Umsatz. Keine andere Ziffer faßt alle Geschehnisse in und um den Einzelhandelsbetrieb so weitgehend zusammen. Alle betrieblichen Maßnahmen, Erscheinungen und schließlich Abhängigkeiten kommen in der Umsatzgröße zum Ausdruck.

a) Der Umsatzanteil

Eine einzelne absolute Umsatzzahl allein hat jedoch wenig Aussagewert für eine Analyse der Betriebssituation, da sie u. a. stark von der Betriebsgröße abhängt und davon, zu welchem Zeitpunkt sie gemessen wird. Betrachtet man vergleichend die Kontrollbögen der verschiedenen Artikelgruppen, so zeigen die absoluten Umsatzzahlen die relative Stärke der einzelnen Warengruppen nicht deutlich auf. Erst wenn der prozentuale Anteil der Gruppen am Gesamtumsatz bekannt ist, lassen sich die Hauptträger des betrieblichen Umsatzes genauer und rascher ermitteln.

Die Ursachen dieser Umsatzsituation und Ansatzpunkte für betriebspolitische Auswertungen werden jedoch oft aus den Zahlen allein nicht deutlich, da sie die Warengruppen nicht exakt zu spiegeln vermögen. Daher sind - etwa innerhalb mehrmonatiger Intervalle und in verkaufsschwachen Zeiten - die Umsatzgruppen nicht nur zahlenmäßig, sondern konkret zu untersuchen und dabei möglichst weit aufzugliedern, z. B. nach Qualitäten, Formen, Farben, Größen, Preislagen, Kalkulationsspannen, speziellem Verwendungszweck, Lieferanten. Auf diese Weise können Beziehungen zwischen der Höhe des Umsatzanteils einer Gruppe und den Faktoren ersichtlich werden, welche auf den Umsatz der Warengruppe einwirken. Die in der Umsatzerfolgsrechnung erarbeitete zahlenmäßige Kontrolle wird dadurch jedoch nicht erübrigt, sondern ergänzt. Vor allem sind die Zahlen erforderlich, um aufzuzeigen, wo Lagerdurchsichten in erster Linie anzusetzen haben.

Bei dem Vergleich von Umsatzzahlen eines Monats mit den im gleichen Monat des Vorjahres erzielten Umsätzen ist u. a. die zeitliche Verschiebung beweglicher Feste zu berücksichtigen, die den Umsatz einzelner Gruppen sehr stark beeinflussen. Aus diesem Grunde ist für eine Aussage über die Umsatzentwicklung ein Vergleich kumulierter Zahlen mehrerer Perioden besser geeignet. Aus diesen Zahlen lassen sich Saisonschwankungen im Umsatz des Gesamtbetriebes und der Warengruppen beobachten.

Durch eine Gegenüberstellung der Gesamt- und Teilumsätze eines Einzelhandelsbetriebes kann ein Urteil darüber gewonnen werden, ob innerhalb des Sor-

timentes eine notwendige Kompensation von saisonabhängigen und -unabhängigen Artikelgruppen durchgeführt wird, bzw. wie stark die einzelnen Umsatzgruppen von Schwankungen betroffen werden. Aus der Rechnung selbst lassen sich jedoch nur die Gruppen mit besonders starken Umsatzenschwankungen ermitteln. Ansatzpunkte und das Maß einer evtl. möglichen Kompensation von Saisonartikeln innerhalb der Gruppen sind nicht unmittelbar ersichtlich.

b) Die Umsatzentwicklung

Die aus einer Beobachtung der Umsatzentwicklung ablesbaren Veränderungen können durch Kaufkraftschwankungen bedingt sein. Für eine Ermittlung des Umsatzerfolges sind solche Schwankungen zwar grundsätzlich unerheblich, in einer Umsatzgruppenrechnung können sie aber insofern von besonderer Bedeutung sein, als sie u. U. das Verhältnis der Gruppenumsätze verschieben. Denn nicht alle Warengruppen werden im gleichen Umfang und zum gleichen Zeitpunkt von den Auswirkungen einer schwankenden Kaufkraft betroffen.

Die Einflüsse der Preisbewegung könnten durch eine Indexumrechnung in etwa ausgeschaltet werden. Aber genau wäre eine solche Rechnung nicht für alle Warengruppen bzw. nur unter großen Schwierigkeiten zu erstellen. Die mengenmäßigen Umsatzzahlen, die u. U. für die Beurteilung der Leistungsentwicklung bessere Dienste leisten könnten, sind ebenfalls nicht in allen Warengruppen feststellbar. Die aus Kaufkraftschwankungen resultierenden Störungen der Aussagefähigkeit des Zahlenmaterials lassen sich daher in der Umsatzerfolgsrechnung nicht ausschalten. Sie sind auch nicht exakt meßbar. Es kann lediglich bei der verbalen Interpretation der Zahlen einer Umsatzrechnung auf die Möglichkeit dieser Störungen hingewiesen werden.

Die Veränderung des Gesamtumsatzes eines Handelsbetriebes kann auf eine geänderte Zusammensetzung des Sortimentes zurückzuführen sein. Das wird aus einem Vergleich der Teilumsätze deutlich. Der Gruppenumsatz kann auch steigen, weil etwa bewußt höherwertige Artikel geführt werden. Da die Umsatzgruppen sich im allgemeinen einem bestimmten Genre des Gesamtbetriebes anpassen, wird sich die Aufnahme höherwertiger Artikel in einzelnen Warengruppen auf die Dauer zumeist tendenziell auch auf die anderen Umsatzgruppen auswirken, so daß der prozentuale Anteil der Gruppen am Gesamtumsatz nicht wesentlich verschoben wird. Es ist jedoch auch möglich, daß ganze Warengruppen als niedrig kalkulierte Konkurrenzartikel herausgestellt werden, was zu einer starken Verschiebung der Umsatzanteile führen kann.

Aus den Unterlagen der Umsatzgruppenrechnung sind die umfassenden Wirkungen abzulesen, welche sich z. B. aus einer Änderung der Kalkulation für den Umsatz

und den Erfolg des Gesamtbetriebes selbst dann ergeben, wenn sich diese Maßnahme unmittelbar nur auf eine Warengruppe erstreckt. Nur wenn man diesen Gesamtzusammenhang der Zahlen beachtet, können einzelne Entwicklungen und Verschiebungen des Umsatzes beurteilt werden.

c) Der Zusammenhang der Umsatzzahlen mit anderen Werten

Trotz der grundsätzlichen Bedeutung des Umsatzes kann daher aus der Kenntnis der Umsatzanteile nicht sicher auf die Leistungsfähigkeit der einzelnen Warengruppen geschlossen werden. Um ihre Erfolgswirksamkeit festzustellen, müssen z. B. außer den Umsatzzahlen auch die in den einzelnen Gruppen verwendeten Kalkulationsspannen beachtet werden. Bei einer Analyse des Betriebsgeschehens und -erfolges sind daher auch die Zusammenhänge zwischen Umsatzanteil, Kalkulationsspanne und Lagerumschlag zu untersuchen.

Ein hoher Umsatzanteil einer niedrig kalkulierten Warengruppe muß nämlich nicht unbedingt zu einem größeren Erfolg führen als ein geringerer Umsatzanteil höher kalkulierter Waren. Andererseits kann bei hohem Umsatzanteil und Lagerumschlag u. U. auf eine hohe Spanne verzichtet werden, weil viele kleine Erfolge höheren Gewinn bringen können als der Umsatz weniger und hoch kalkulierter Einzelstücke. Wird jedoch ein grundsätzlich erstrebenswerter hoher Umsatz einer Gruppe als das Ergebnis einer zu niedrig angesetzten Kalkulation erkannt, dann muß - wegen des Zusammenhanges aller Betriebszahlen und Warengruppen und der umfassenden Auswirkungen jeder betrieblichen Maßnahme - die Lösung nicht unbedingt in einer Heraufsetzung der Kalkulation und der wahrscheinlichen Drosselung des Gruppenumsatzes gesehen werden. Auf diese Überlegungen wird bei der Untersuchung der betriebspolitischen Auswertungsmöglichkeiten der Umsatzgruppenrechnung zurückzukommen sein.¹⁾

2. Die Auswertung der Lagerkontrollziffern

Neben einer Auswertung der Umsatzzahlen sind besonders auch die Lagerkontrollziffern zur Analyse der Warenbewegung und der Betriebsleistung erforderlich. Dabei ist wiederum zu betonen, daß einzelne Ziffern nicht für sich betrachtet, sondern im Zusammenhang des betrieblichen Gesamtgeschehens gesehen und sowohl in ihrer Auswirkung auf die Betriebsleistung als auch als Resultat dieser Leistung gesehen werden sollen.

1) Siehe S. 122 ff.

a) Die Lagerhöhe

Eine Überwachung der Lagerbestandshöhe ist für einen Einzelhandelsbetrieb u. a. deshalb wichtig, weil von der Lagerhöhe der anfallende "Zinsverlust" abhängt. Die Betrachtung einzelner in der Umsatzgruppenrechnung jeweils für einen Stichtag am Monatsende aufgezeigten Bestände des Gesamtlagers und der Warengruppen sagt jedoch noch nichts über mögliche Einsparungen. Da die Monatsendbestände stark von saisonalen, von witterungsbedingten sowie von Zufallsschwankungen abhängen, gibt ein zum Stichtag durchgeführter Bestandsvergleich verschiedener Umsatzgruppen keinen Hinweis auf etwa vorhandene Über- oder Unterläger. Die Warengruppen haben vielmehr zu unterschiedlichen Zeitpunkten ihren Mindest- oder Höchstbestand.

Ein Vergleich absoluter Bestandszahlen verschiedener Umsatzgruppen untereinander kann nicht auf Verluststellen innerhalb einzelner Gruppen aufmerksam machen, die wertmäßige Lagerhöhe verschiedener Umsatzgruppen muß nämlich schon deshalb differieren, weil die Gruppen Artikel mit sehr unterschiedlichem Wert umfassen, wie etwa eine Gruppe Herrenanzüge und eine Gruppe Herrenhemden. Noch dazu umfaßt ein vollständiges Sortiment einer Warengruppe oft bedeutend mehr oder weniger Artikel als ein ebenfalls abgerundetes Sortiment einer anderen Gruppe.

Zudem ist bei einer Analyse der Lagerpolitik und der Warenbewegung zu beachten, daß die ausgewiesenen Warenbestände allein noch nicht die Umsatzmöglichkeiten aufzeigen, welche in diesen Beständen liegen. Eine bessere Beurteilungsmöglichkeit ist gegeben, wenn die am Lager befindlichen Waren nach Altersgruppen aufgegliedert werden, wie es bei der Inventur u. a. für Preisherabsetzungen geschieht. Der beste Überblick über die Lagerbestände ist - wie bei der Analyse der Umsatzanteile bereits erwähnt - durch ein Auseinanderziehen der Warengruppen nach Artikeln, Sorten, Formen, Farben, Größen u. a. m. zu gewinnen. Die modische Aktualität der vorhandenen Waren wird auch erst durch Lagerdurchsichten ersichtlich.

b) Die Lagerentwicklung

Für Aussagen über die Betriebssituation ist eine Beobachtung der zeitlichen Lagerentwicklung besser geeignet als eine Betrachtung einzelner Endbestände. Zu dem Zweck ist die Lagerbewegung über mehrere jährliche Hauptverkaufszeiten hinweg zu verfolgen und vor allem auch mit den gleichen Perioden der Vorjahre zu vergleichen. Aus festgestellten Lagerzu- oder -abnahmen läßt sich jedoch nicht unmittelbar auf eine Verbesserung oder Verschlechterung der Lagerpolitik schließen.

Eine Vergrößerung des in der Umsatzgruppenrechnung für den Gesamtbetrieb und die Warengruppen ausgewiesenen Lagerbestandes kann auf eine Bestandsmehrung zurückzuführen sein, welche den ganzen Betrieb, meistens jedoch nur einige Umsatzgruppen betrifft. Die Bestandszunahme einzelner Warengruppen ist möglicherweise das Resultat einer Betriebspolitik, die bewußt auf eine bestimmte Artikelgruppe größeren Wert legt, um sie etwa zu der "starken Seite" des Betriebes auszubauen.

Die Vergrößerung des Lagerwertes einzelner Warengruppen kann durch Verschiebungen des Sortimentes hervorgerufen werden oder durch einen größeren Anteil höherwertiger Artikel.¹⁾

Eine Lagerzunahme bei einzelnen Umsatzgruppen kann jedoch auch aus zufällig gebotenen, besonders günstig erscheinenden Beschaffungsmöglichkeiten herrühren und bei drohenden Krisen und zu Spekulationszwecken vorgenommen werden. In diesen Fällen ist eine Lageraufstockung in Warengruppen mit geringer Modeempfindlichkeit als weniger gefährlich anzusehen als in völlig von Mode und Geschmackswandel abhängigen Artikelgruppen, wie es etwa die Damenkonfektion ist.

In jedem Fall ist eine Lagervergrößerung einer Warengruppe nur dann günstig für den Betrieb, wenn die dadurch erzielten Beschaffungsvorteile oder sonstige angestrebte Vergünstigungen nicht durch hohe Lagerzinsen und -verluste überkompensiert werden. Nicht zuletzt gibt die Lagerumschlagszahl darüber Auskunft, ob die Wirtschaftlichkeit des Warenumschlages durch eine geänderte Lagerzusammensetzung vergrößert oder gemindert wurde.

c) Das Verhältnis von Lageranteil und Umsatz

Die Lagerzusammensetzung und -entwicklung kann nur im Zusammenhang mit den zugehörigen Umsatzzahlen beurteilt werden.

Da absolute Zahlen vorhandene Entwicklungstendenzen weniger klar und rasch aufzeigen, sind Prozentzahlen vorzuziehen. Setzt man die Umsatz- und Lagerbestandszahlen eines Vergleichsjahres gleich 100 % und drückt die Zahlen der vorliegenden Periode in entsprechenden Prozentzahlen aus, so zeigt sich, ob das Verhältnis zwischen eventuellen Umsatz- und Lageränderungen für den Betrieb ein günstiges ist.²⁾ Zudem sind solche Prozentzahlen auch für zwischenbetriebliche Vergleiche besonders geeignet, da sie rein quantitative Einflüsse

1) Vgl. Umsatzenschwankungen.

2) Vgl. Schreiterer, Gerhard, Produktivitätsmessung im Handelsbetrieb, a. a. O., S. 476 und 478.

der Betriebsgröße ausschalten.

Ermittelt man den prozentualen Anteil der einzelnen Artikelgruppen am durchschnittlichen Lagerbestand des Gesamtbetriebes und stellt diesen Lageranteil dem prozentualen Umsatzanteil der Gruppen gegenüber, so läßt sich daraus ein Anhaltspunkt für die Beurteilung der Lagerhaltung gewinnen. Eine tendenzielle Übereinstimmung der Entwicklung des Lageranteils mit dem des Umsatzanteils kann auf ein reibungsloses Zusammenspiel der betrieblichen Funktionen schließen lassen.

Es ist aber zu beachten, daß eine völlig parallele Entwicklung beider Größen nicht möglich und nicht immer erstrebenswert sein wird, da einzelne Warengruppen infolge ihrer Eigenart zur Erzielung eines erwarteten und geplanten Umsatzanteiles bedeutend mehr Stücke in verschiedenen Formen, Farben, Größen usw. bereithalten müssen als andere. Zwischenbetriebliche Vergleiche der Entwicklungen gleicher Warengruppen sind in diesem Fall als Kontrollinstrument geeignet.

Lagergröße und Absatz der einzelnen Artikelgruppen beeinflussen den Lagerumschlag des Gesamtbetriebes. Hier wirkt sich besonders der charakteristische Umschlag der einzelnen Warengruppen und ihr Umsatzanteil aus. Gelingt es nämlich, den Umsatzanteil einer Warengruppe mit hohem Lagerumschlag wesentlich zu steigern, so erhöht sich damit der Lagerumschlag des Gesamtbetriebes.

Hieraus resultierende betriebspolitische Folgerungen können nicht allein auf Grund der Umsatz- und Lagerentwicklung, sondern erst nach Kenntnis der Kostensituation gezogen werden.

3. Die Auswertung der Kostenziffern

a) Der Aussagewert von Kostenanteilen

Neben einer Überwachung der Leistung steht die Kostenkontrolle der Warengruppen im Mittelpunkt einer Umsatzgruppenrechnung. Sie vermittelt die Kenntnis des Kostenanfalls pro Gruppe.

Selbst wenn man die Kostensummen der verschiedenen Artikelgruppen betrachtet, so haben diese Ziffern allein doch wenig Aussagewert, da sie entscheidend mitbestimmt werden von der Größe der Umsatzgruppen. Auch aus der zeitlichen Entwicklung einzelner Kostensummen läßt sich die Situation der Warengruppe und ihre Wirkung auf den Gesamtbetrieb kaum beurteilen, denn möglicherweise

steigen mit den Kosten zugleich ebenfalls die Leistungen, so daß das Betriebsergebnis dadurch günstig beeinflusst wird.

Zur besseren Durchleuchtung des Gesamtbetriebes und seiner Teilbereiche sind daher Verhältniszahlen erforderlich, welche die Beziehungen zwischen den Kosten und Leistungen eines Handelsbetriebes zum Ausdruck bringen - d. h. daß in Einzelhandelsbetrieben, deren Leistungen nicht speicherbar sind, die Kosten ins Verhältnis zum Umsatz gebracht werden müssen. Da die Umsatzerfolgsrechnung die Bildung derartiger Verhältniszahlen nicht nur für den Gesamtbetrieb, sondern für alle Haupt-Warengruppen ermöglicht, vermittelt sie die bestmögliche Kenntnis der Betriebssituation.¹⁾

Der Ausweis der prozentualen Kostenanteile an den Umsätzen der Warengruppen - bzw. ein Vergleich der in den Umsatzerfolgsbögen ausgewiesenen prozentualen Brutto- und Nettohandelsspannen - muß notwendig durch eine Betrachtung der Umsatz- und Umschlagszahlen der Gruppe ergänzt werden. Denn erst danach ist es möglich, die Kostenlage einer Umsatzgruppe und ihre Auswirkung auf den Betriebserfolg zu erkennen.

Eine Gegenüberstellung der prozentualen Anteile der Gruppen am Gesamtumsatz und der zugehörigen prozentualen Anteile an den Gesamtkosten kann auf Fehler in der Arbeit der einzelnen Warengruppen hinweisen. Aus den Zahlen allein ist jedoch nicht zu entnehmen, ob eine grundsätzlich wünschenswerte Kostensenkung überhaupt möglich sein wird, bzw. ob die prozentualen Kosten nicht durch Minderungen der absoluten Kostenzahlen, sondern nur durch eine Leistungssteigerung und bessere Auslastung der Kapazität der Umsatzgruppe beeinflussbar sind. Denn die unterschiedliche Kostenbelastung der Warengruppen kann u. a. durch eine verschieden hohe Anlageintensität der Gruppen bedingt werden.

Vor allem stellen die für die einzelnen Umsatzgruppen erforderlichen Verkaufseinrichtungen sehr unterschiedliche Werte dar. So ist z. B. eine Warengruppe "Fleisch- und Wurstwaren" eines Lebensmittelgeschäftes durch die Schneidemaschine, die Gruppe "Bettwaren" eines Textileinzelhandelsbetriebes durch die maschinelle Anlage zur Einfüllung und Reinigung von Bettfedern von vornherein mit hohen fixen Kosten belastet. Der Erfolg der Gruppe kann dadurch gegenüber anderen Umsatzgruppen selbst dann ungünstig erscheinen, wenn in

1) Vgl. Meyer, a. a. O., S. 80. Er betont, daß die zahlenmäßige Relation zwischen den Umsätzen der Artikel oder Artikelgruppen und den zugehörigen Vermögensabgängen zur Leistungserstellung die bestmögliche Kenntnis der Betriebslage vermittele, hält eine solche Rechnung jedoch nicht für möglich.

der Leistungserstellung der Warengruppe keine Fehler vorliegen.

Die Umsatzgruppenrechnung liefert nicht unmittelbar die erwünschten Kenntnisse; denn die verzeichneten Kostenartengruppen sind aus fixen und variablen Bestandteilen gemischt. Eine Kostenspaltung wird zweckmäßig nicht im Rahmen der Kostenabrechnung vorgenommen, um die kurzfristige Erfolgsermittlung der Warengruppen nicht zu verzögern und zu erschweren, sondern in einer tabellarischen Nebenrechnung. In dieser Nebenrechnung werden beispielsweise bei den Personalkosten Gehälter, Löhne und Sozialabgaben von den vorwiegend veränderlichen Kosten für Umsatzprämien und Provisionen getrennt. Bei Bedarf können die Gehälter des Verkaufspersonals in solche für fest angestellte und in solche für ¹⁾ Aushilfspersonen unterteilt werden.

Zählt man zu den Kosten der Warengruppen auch die Kosten der Ware selbst hinzu, so erweist sich doch ein beachtlicher Kostenanteil als variabel. Da von diesen variablen Kosten zumindest ein großer Teil ein fast proportionales Verhältnis zum Beschäftigungs- und damit zum Umsatzverlauf aufweist, können für betriebspolitische Auswertungen des Zahlenmaterials alle variablen Kosten als proportional zum Umsatz angesehen werden. Unter dieser Voraussetzung wird die Theorie des toten Punktes auch für die einzelnen Warengruppen anwendbar. Da die variablen Kosten der Gruppen in ihrem Verhältnis zum Umsatz ermittelt werden können und ebenso die Summe der Fixkosten, läßt sich auf einfache Weise der tote Punkt der Umsatzgestaltung feststellen, der den Umsatzverlauf der Gruppe in eine Verlust- und eine Gewinnzone teilt. ²⁾

Solche unterschiedliche Kostenbelastungen der Warengruppen können auch dadurch bedingt sein, daß zur Leistungsbereitschaft der Gruppen sehr verschieden hohe Mindestlagerbestände erforderlich sind. Die aufgezeigten Überlegungen lassen es wünschenswert erscheinen, die fixen und variablen Kosten der Umsatzgruppen zu kennen.

b) Die Möglichkeiten einer Auswertung der fixen und variablen Kosten der Umsatzgruppen

Da die Umsatzgruppenrechnung die Kosten der Warengruppen errechnet, bietet

1) Vgl. Ruberg, Der Einzelhandelsbetrieb, S. 147.

2) Zur Entwicklung einer rechenmäßigen Bestimmung des toten Punktes vgl. bes. Schär, Johann Friedrich, Allgemeine Handelsbetriebslehre, 2. Aufl., Leipzig 1913, S. 151 ff.; - Rechenbeispiele auch bei Ruberg, Der Einzelhandelsbetrieb, S. 148.

sie damit gleichzeitig das Ausgangsmaterial für eine Ermittlung der fixen und variablen Kostenbestandteile pro Gruppe. Diese Unterscheidung läßt sich nur auf Grund einer Beobachtung des Verhaltens der Kosten bei Umsatzrückgängen einigermaßen genau treffen, denn bei einer Ausdehnung der Warengruppe steigen u. U. alle Kosten dieser Gruppe an.

Die Kostenspaltung ist schon für den Gesamtbetrieb schwierig und kann daher bei einer Abrechnung nach Warengruppen noch problematischer sein. Wenn man jedoch grundsätzlich die Möglichkeit einer solchen Kostenspaltung bejaht, dann muß sie auch für die Kosten pro Umsatzgruppe gegeben sein. Völlig exakte Trennungen in die beiden Hauptkomplexe der vorwiegend fixen und der vorwiegend variablen Kosten sind zudem in Hinblick auf die mit dieser Spaltung erstrebten Kenntnisse und betriebspolitischen Auswertungsmöglichkeiten nicht erforderlich.

Die Verkaufsmenge, welche bei der gegebenen Kostenstruktur einer Warengruppe und unter der Voraussetzung einer unveränderten Bruttospanne gerade ausreicht, den toten Punkt zu erreichen, d. h. aus dem erzielten Bruttogewinn die anfallenden variablen und die fixen Kosten zu decken, ist der Mindestumsatz. Die Gruppe verzeichnet in diesem Punkt weder einen Gewinn noch einen Verlust. Wenn jedoch eine bestimmte Rentabilität der Umsatzgruppe erreicht werden soll, dann ist es notwendig, diesen toten Punkt durch weitere Umsätze zu überwinden.

Danach liegt der Schluß nahe, nur solche Warengruppen als für den Betrieb geeignet anzusehen, welche zumindest den für sie ermittelten toten Punkt erreichen. Eine solche Forderung wird jedoch nicht dem Gesamtzusammenhang aller Betriebszahlen gerecht. Denn selbst Warengruppen, die keine volle Deckung der ihnen zuzurechnenden Fixkosten erreichen, sind nicht nur deshalb nutzbringend für den Betrieb, weil der Kunde sie eben verlangt. Ihr positiver Beitrag zum Betriebserfolg läßt sich besonders durch eine Mindestumsatzberechnung verdeutlichen, die mit Hilfe des Zahlenmaterials einer Umsatzgruppenrechnung für den Gesamtbetrieb in Staffelform aufgeführt werden kann.

Führt man, wie Geertmann¹⁾ in seinem Aufsatz über die "Wirtschaftlichkeitsrechnung im Einzelhandel", die für die Periode ermittelten Fixkosten des Betriebes in ihrer Gesamtheit auf und rechnet den Umsatzgruppen nur die fixen Kosten der Spezialeinrichtung einer Gruppe direkt zu, so kann man mit Hilfe einer Staffelform den betrieblichen Mindestumsatz ermitteln. Zu diesem

1) Geertmann, I. A., "Wirtschaftlichkeitsrechnen im Einzelhandel" in: "Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung", 6. Jahrg., Köln und Opladen 1954, S. 542 ff.

Zweck sind die Roherträge der Warengruppen aufzuzeichnen, wobei die Umsatzgruppen zweckmäßig in der Reihenfolge der Höhe ihrer jeweiligen Spanne zwischen Bruttogewinn $\cdot$ / $\cdot$ variable Kosten, d.h. entsprechend ihrem Beitrag zur Fixkostendeckung des Betriebes geordnet werden.

Aus dieser Staffelrechnung ist zu ersehen, bei welcher Warengruppe der Punkt der vollen Kostendeckung des Betriebes erreicht ist. Jeder zusätzliche Umsatz weiterer Warengruppen hat nur noch die variablen Kosten zu decken, vorausgesetzt, daß für zusätzliche Warengruppen nicht neue Fixkosten - beispielsweise Spezialeinrichtungen - anfallen. Der Gesamterfolg des Betriebes läßt sich mithin durch jede hinzukommende Artikelgruppe steigern, die mehr als ihre variablen Kosten einbringt. Eine solche Sortimentspolitik findet ihre Grenzen grundsätzlich nur bei Erreichung einer vollen Ausnutzung der vorhandenen Kapazität, wobei jedoch die finanzielle Lage sowie zahlreiche Imponderabilien zu berücksichtigen sind.

Die erwähnte Staffelrechnung kann letztlich nur einen gegebenen Zustand des Betriebes - wie Kostendeckung, Betriebserfolg und den Beitrag der Gruppen zu diesem Erfolg - aufzeigen. Die Analyse der Zahlen der Umsatzgruppenrechnung gibt dann Anhaltspunkte, wie es zu diesem Ergebnis kam. Es läßt sich beispielsweise feststellen, daß die eine Warengruppe infolge ihres hohen Lagerumschlages einen größeren Beitrag zur Deckung der fixen Betriebskosten liefert als eine andere Gruppe mit höherer Spanne und geringerem Umschlag.

II. Möglichkeiten und Probleme einer Auswertung der Umsatzerfolgsrechnung für die Betriebspolitik

Im vorigen Abschnitt wurde überlegt, inwieweit die Umsatzgruppenrechnung die zahlenmäßig erfaßbaren Betriebsleistungen innerhalb der einzelnen Warengruppen aufzeigt und die Entwicklungen und Verhältnisse verschiedener Gruppen untereinander kenntlich macht. Die Rechnung vermittelt tatsächlich einen umfassenden Überblick, wie er bei einem unübersichtlichen breiten Sortiment auch in kleineren und mittleren Betriebsgrößen ohne ein derartiges Rechnungswesen nicht möglich wäre.

Da die Umsatzgruppenrechnung den Gesamtzusammenhang aller Betriebsleistungen zahlenmäßig ausweist, ist sie das geeignete Instrument zur Lösung von Fragen der Sortiments- und Preispolitik, der Preisdifferenzierungen mit Perioden- und Artikelausgleich, der bestmöglichen Nutzung der Betriebskapazität u. a. m.. Aus den kurzfristig bereitgestellten detaillierten Überblicken lassen sich zudem Ansatzpunkte für eine rasche Reaktion auf Preis- und Konjunkturbewegungen

sowie auf Konkurrenzangebote gewinnen.

Die Umsatzgruppenrechnung, die den Gesamtbetrieb in Einzelheiten zahlenmäßig erfaßt, gibt dabei die grundsätzliche Möglichkeit zur Lösung einzelner betrieblicher Probleme von einer gesamtbetrieblichen Warte aus. Es ist jedoch nicht nur schwierig, das von ihr gelieferte Zahlenmaterial wegen des vielfältigen Zusammenhanges aller Betriebswerte richtig zu deuten; gerade durch dieses Ineinandergreifen aller Betriebsvorgänge wird es oft schwer möglich sein, die Auswirkungen aller betriebspolitischen Maßnahmen von vornherein richtig einzuschätzen, um die Grundlagen eines erfolgreichen betrieblichen Handelns, einer Rationalisierung und Steigerung der Wirtschaftlichkeit des Gesamtbetriebes und der Umsatzgruppen zu erlangen.

Der Wert einer Umsatzerfolgsrechnung als Hilfsmittel der Betriebspolitik hängt jedoch sehr weitgehend von den Fähigkeiten des Einzelhändlers ab, der dieses Instrument auswertet und handhabt. Es ist zu beachten, daß nicht alle Zusammenhänge und Beeinflussungsfaktoren des Betriebslebens rechenmäßig erfaßbar sind, daß vielmehr bei der Festlegung der Betriebspolitik viele unwägbare Faktoren berücksichtigt werden müssen und echte Unternehmerentscheidungen nicht nur an Betriebszahlen hängen dürfen.

Dies sei vorweg erwähnt, um vor einer Überbewertung der betriebspolitischen Auswertungsmöglichkeiten und besonders vor der Annahme zu schützen, daß die Betriebspolitik in Einzelhandelsbetrieben, welche eine Umsatzgruppenrechnung durchführen, notwendig in Ordnung sein müsse. Der Wert der Rechnung soll damit nicht geschmälert werden. Sie ist ein bestmöglich geeignetes Instrument zur ständigen Überwachung des gesamten Betriebes und kann als Hilfsmittel der Betriebspolitik - auch in Einzelhandelsbetrieben der zugrunde gelegten Größe - nicht durch Fingerspitzengefühl ersetzt werden.

1. Auswertung für die Kalkulationspolitik

Da der Erfolg aller Leistungen eines Handelsbetriebes letztlich nur am Markt - und zwar über den Verkaufspreis der in bestimmten Mengen abgesetzten Waren - erreicht werden kann, kommt einer kalkulations- und preispolitischen Auswertung der Umsatzgruppenrechnung besondere Bedeutung zu. Bei der Festlegung entsprechender Maßnahmen ist zunächst durch eine Analyse des Zahlenmaterials der Umsatzerfolgsrechnung zu bestimmen, welche Größen beeinflubarer bzw. in ihrer bisherigen Entwicklung ungünstiger erscheinen, die Verkaufspreise oder die Absatzmengen, und wie bzw. in welchem Umfang eine gleichzeitige Beeinflussung dieser beiden Größen möglich ist.

Bei der preispolitischen Auswertung einer Umsatzgruppenrechnung ist zu beachten, daß Marktpreise nicht kalkulatorisch berechnet¹⁾ werden. Damit soll gesagt sein, daß die Marktpreise nicht nur und nicht bei allen Warengruppen auf Grund der betrieblichen Kostensituation und entsprechend dem jeweiligen Betriebsziel festgelegt werden können, sondern daß vielmehr bei der Preisbildung im Einzelhandel auch quasikartellartige Einschläge eine Rolle spielen, welche zu einem Verkaufspreis oder einer Spanne entsprechend einer aus Tradition oder Üblichkeit gebildeten Vorstellung führen.²⁾ Schließlich sei auch darauf hingewiesen, daß bei Warengruppen und Artikeln Preisbindungen zweiter Hand vorliegen können, d. h. daß die Preise vom Lieferanten vorgeschrieben sind.

Aus dem Gesagten ist nicht etwa der Schluß zu ziehen, daß sich eine Kostenrechnung als Grundlage einer Preisbildung im Handel und damit auch eine preispolitische Auswertung einer Umsatzgruppenrechnung erübrige. Das gleiche gilt für die häufig anzutreffende Meinung, man könne im Handel auf eine exakte Kostenrechnung verzichten, da sich hier eine Preisbildung ausschließlich nach dem Wertprinzip vollziehe.³⁾ Im Gegenteil ist eine möglichst genaue Kostenerfassung erforderlich, wenn der Betrieb nicht von einem zufällig erzielten positiven oder negativen Erfolg überrascht werden, sondern bewußt eine Kostendeckung - sei es nun durch Beeinflussung der Verkaufspreise oder Verkaufsmengen - erzielen und die Betriebserhaltung überwachen will.

Auf Zusammenhänge, die sich u. a. zwischen Umsatzanteil, Lagerumschlag und der verwendeten Kalkulationsspanne einer Warengruppe ergeben können, und auf die möglichen Auswirkungen dieser Größen auf die Lage des Gesamtbetriebes wurde bereits hingewiesen. Die Ziffern der Umsatzgruppenrechnung zeigen, welche Warengruppen als die Stärke des Betriebes, als "Aushängeschild" herausgestellt werden können. Es ist möglich, solche Gruppen mit hohem Umsatzanteil besonders niedrig zu kalkulieren, um in anderen um so höhere Spannen erreichen zu können. Andererseits können aber auch gerade die höher kalkulierten Artikel, beispielsweise im Schaufenster und in der sonstigen Werbung, im Verkaufsgespräch hervorgehoben werden. Niedrig kalkulierte Waren einer Gruppe können u. U. besonders in das Blickfeld gerückt werden, während dann das Bemühen darauf abzielt, die höher kalkulierten Artikel der Umsatzgruppe zu verkaufen.

1) Vgl. Kosiol, Erich, Warenkalkulation, S. 8.

2) Vgl. Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. II "Der Absatz", S. 300, und Mellerowicz, Die Problematik der Handelsspanne, a. a. O., S. 778.

3) Vgl. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Teil I, S. 32.

Erfaßt man die Kalkulationssätze der Warengruppen und Artikel, so läßt sich daraus ersehen, wie z. B. eine Kalkulationserhöhung in einer Gruppe die Gesamtkalkulation der Abteilung und darüber hinaus die Rentabilität verbessern kann.

Aus einer Analyse des Zusammenhanges zwischen Umsatzanteil und Kalkulationsspanne ist ferner die Möglichkeit eines kalkulatorischen Ausgleichs zwischen den verschiedenen Warengruppen und Artikeln eines Betriebes und zwischen den einzelnen Umsatzperioden abzuleiten.

Durch die Umsatzgruppenrechnung wird dem Betrieb ein Kontrollinstrument gegeben, das es ohne Beeinträchtigung eines geplanten Betriebserfolges ermöglicht, einzelne Artikel und sogar ganze Warengruppen noch unter ihren variablen Kosten zu verkaufen. Das ist möglich, wenn entsprechend kalkuliert wurde und sich aus den Zahlenunterlagen - einer in Staffelform durchgeführten Mindestumsatzberechnung - feststellen läßt, daß der Umsatz der übrigen Waren der Gruppen bzw. der übrigen Umsatzgruppen eines Betriebes bereits alle Kosten - auch die variablen - trägt, und wenn ferner wegen der niedrigen Verkaufspreise keine sonstigen Nachteile etwa für die Absatzpolitik zu befürchten sind.

Ein Artikelausgleich zielt darauf ab, die durch einzelne Warengruppen des Sortiments oder durch einige Artikel einer Umsatzgruppe bedingten Verluste durch Gewinne bei anderen Warengruppen und Artikeln abzudecken. Während jedoch ein Verkauf von einzelnen Warengruppen und Artikeln noch unter ihren variablen Kosten im Einzelhandel nicht die Regel ist, muß ein Artikel- und/oder Periodenausgleich bei der kalkulatorischen Verrechnung der fixen Kosten auf jeden Fall durchgeführt werden, denn "der Handel ist in seiner Struktur geradezu darauf aufgebaut, in seinem Sortiment bewußt Verlustartikel zu führen", ¹⁾ die bewußt unter vollen Kosten verkauft werden müssen.

Da die Umsatzgruppenrechnung das gesamte Betriebsgeschehen und die Warengruppen eines Einzelhandelsbetriebes einzeln und in ihrem Zusammenwirken sowie in ihrer Entwicklungstendenz durchschaubar macht, erleichtert bzw. ermöglicht sie den erwähnten Ausgleich. Sie zeigt, wie bei einem bewußten Verzicht auf Deckung der vollen Kosten in anderen Waren- und Umsatzgruppen und in anderen Perioden ein Ausgleich ebenso bewußt herbeigeführt werden kann. Gestützt auf diese Rechnung wird der Artikel- und Periodenausgleich zu einem echten kalkulatorischen Ausgleich. Er berücksichtigt völlig die gegenwärtige Betriebs- und Warengruppensituation sowie deren voraussichtliche und

1) Mehlerowicz, Die Problematik der Handelsspanne, a. a. O., S. 782.

geplante Entwicklung. Dabei gleicht er nicht etwa wahllos jeden Verlust aus und nützt nicht jede nur mögliche Chance, sondern stellt ein Korrelat der Teilkostenkalkulation dar.¹⁾

Wenn Gutenberg sagt: "Mit Kostenrechnung hat der kalkulatorische Ausgleich nichts zu tun",²⁾ so ist dem insofern nicht zuzustimmen, als dieser Ausgleich sich sehr wohl auf eine im Rahmen der Umsatzgruppenrechnung vorgenommene detaillierte Kostenrechnung stützen und im Hinblick auf die Gesamtleistung und das Gesamtergebnis des Betriebes gesteuert werden kann. Dagegen trifft es zu, daß der Preis nicht nur eine Funktion der Kosten, sondern auch der Marktverhältnisse ist.

Es versteht sich, daß eine Umsatzgruppenrechnung, welche monatlich die Kosten und Leistungen der Warengruppen, ihre Entwicklungen und ihr Verhältnis zueinander kontrolliert, auch die Ansatzpunkte für einen im Rahmen der einzelnen Warengruppen vorzunehmenden kalkulatorischen Ausgleich zwischen verschiedenen Abrechnungsperioden liefern kann.

Eine Form des zeitlichen Ausgleichs wird beim Verkauf von Obst und Gemüse deutlich, die zu verschiedenen Tageszeiten und an verschiedenen Tagen einer Woche bewußt zu unterschiedlichen Verkaufspreisen angeboten werden. Auch für Betriebe mit einem unübersichtlich breiten Sortiment ist es jedoch auf Grund des Zahlenmaterials einer Umsatzgruppenrechnung möglich, einen zeitlichen kalkulatorischen Ausgleich vorzunehmen. Dieser läßt sich nicht nur nach dem Fingerspitzengefühl vornehmen, sondern nach Berechnungen im Hinblick auf das geplante Ergebnis der Gruppe. Auf diese Weise lassen sich z.B. im Textileinzelhandel vor Schlußverkäufen die Preisherabsetzungen nicht nur zufällig vornehmen, sondern kalkulieren. Denn die notwendige Preisuntergrenze, die im Hinblick auf das Gesamtergebnis erforderlich ist, die Auswirkungen der Herabsetzungen auf die Höhe der Kalkulationsspanne und die Möglichkeiten einer Kompensation der Spannen verschiedener Artikel und Zeiträume lassen sich aus der Umsatzgruppenrechnung herleiten.

Auf Möglichkeiten eines längerfristigen Ausgleichs zeitlich verschiedener Kalkulationsspannen wird im Zusammenhang der Betriebsplanung einzugehen sein.

Da die kalkulatorischen Maßnahmen auf lange Sicht eine Kostendeckung über den Verkaufspreis der angebotenen Artikel ermöglichen sollen, muß vor allem die Wechselwirkung beachtet werden, die zwischen den Angebotspreisen und den zu diesen Preisen erwarteten bzw. möglichen Verkaufsmengen besteht, denn

1) Vgl. Mellerowicz, Die Problematik der Handelsspanne, a. a. O., S. 782.

2) Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. II, S. 298.

sie führt bei einer prozentualen Kostenzurechnung zu einer wechselnden Höhe der tatsächlich verrechneten absoluten Kostensummen. Diese Zusammenhänge werden beispielsweise von Bankmann berücksichtigt. Er geht bei seinen Überlegungen zu einer elastizitätsorientierten Preispolitik von dem Abhängigkeitsverhältnis zwischen Kostengestaltung und Umsatz eines Betriebes aus, "da meistens auf jede Preisveränderung auch zwangsläufig eine Umsatzveränderung folgt".¹⁾ Er stellt dabei die Frage, wie groß bei einer Änderung der Handelsspanne und damit des Angebotspreises die Umsatzveränderung sein müsse, damit die betriebliche Ertragslage nicht verschlechtert, der Bruttogewinn nicht geschmälert werde.

Dieses Problem ist besonders dann interessant, wenn der betriebliche Mindestumsatz bereits erreicht ist und nach Überschreiten der betrieblichen Nutzenschwelle die durch preispolitische Maßnahmen erreichte Kostendeckung beibehalten bzw. jede Preisänderung mindestens von der Beibehaltung des erzielten Betriebsgewinnes begleitet sein soll.²⁾ Bei Preissenkungen muß ein Mehrumsatz erreicht werden, welcher insgesamt zumindest neben einem ungeschmälerten Bruttonutzen eine Deckung der neu entstandenen variablen Kosten ermöglicht. Das Maximum des Umsatzrückganges darf bei Preiserhöhungen nicht größer sein als die Höhe der durch eine eventuelle Umsatzabnahme entfallenden variablen Kosten.

2. Auswertung für die Beschaffungs- und Sortimentspolitik

a) Zusammensetzung des Lieferantenkreises

Wenn aus den Zahlenunterlagen einer Umsatzerfolgsrechnung einzelne Artikelgruppen mit niedrigen Umsatzzahlen und/oder geringen Erfolgen, langsamem Lagerumschlag, großen Wertminderungen ersichtlich sind, so ist bei der Suche nach den Ursachen dieser ungünstigen Situation auch an mögliche Zusammenhänge mit der betrieblichen Beschaffungspolitik zu denken. Die Wahl eines bestimmten Lieferantenkreises, eine Anhänglichkeit an vielleicht nicht mehr aktuelle Lieferer einzelner Artikel, der Anschluß an eine Einkaufsgemeinschaft, welche ein für den speziellen Betrieb nicht geeignetes Warensortiment führt,

1) Bankmann, Jörg, Grundlagen rationaler Betriebsführung im Einzelhandel, Köln und Opladen 1954, S. 102.

2) Vgl. Bankmann, Jörg, Umsatzabhängige Preiskalkulation im Einzelhandel, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", Wiesbaden 1954, S. 392.

das z. B. nicht der Kaufkraft und dem Geschmack des für den Betrieb vorhandenen und möglichen Kundenkreises entspricht, können die Sortimentszusammensetzung eines Betriebes und einzelner Warengruppen dahingehend beeinflussen, daß umsatzmäßig gewisse Stärken und Schwachpunkte zu verzeichnen sind.

Eine Umsatzerfolgsrechnung kann jedoch nur auf mögliche Verlustquellen innerhalb einzelner Gruppen hinweisen. Ihr Zusammenhang mit der Beschaffungspolitik wird in der Regel nicht unmittelbar ersichtlich. Lediglich bei einzelnen Warengruppen, deren Umsätze nach dem Etikettverfahren festgehalten werden können, lassen sich die Lieferanten der verkauften Artikel aus den Etikettabschnitten unmittelbar ablesen und die Umsatzzahlen für die Waren der verschiedenen Lieferanten zusammenstellen.

Für Warengruppen mit einer Vielzahl kleiner Artikel sind solche Aussagen allerdings auf Grund nur der Unterlagen einer Umsatzgruppenrechnung nicht möglich. In diesen Gruppen lassen sich solche Kenntnisse lediglich mit Hilfe von Lagerdurchsichten ermitteln, auf deren Bedeutung als Ergänzung einer Umsatzrechnung bereits hingewiesen wurde.

Da die Umsatzgruppenrechnung die Lieferanten sämtlicher Wareneingänge der Artikelgruppen in den Waren-Eingangs-Berichten aufzeigt, wird aus einer Überwachung der Umsatzzahlen (Etikettverfahren) bzw. der Lageranteile (Lagerdurchsichten) der Waren einzelner Hersteller die Durchlaufgeschwindigkeit dieser Artikel durch die betrieblichen Leistungsbereiche sowie ihre Einwirkung auf den Umschlag der Gruppen und - bei entsprechender Aufgliederung des Zahlenmaterials - auch des Gesamtbetriebes ersichtlich. Um auf den Beitrag dieser Waren zu dem Erfolg der Umsatzgruppe bzw. des Betriebes schließen zu können, muß jedoch die angewendete Kalkulationspolitik beachtet werden. Diese kann im Rahmen der verkaufsfördernden Maßnahmen eines Einzelhandelsbetriebes besondere kalkulatorische Ausgleichsmaßnahmen vornehmen, deren Ansatzpunkte jedoch wiederum aus der Umsatzgruppenrechnung zu gewinnen sind.¹⁾

Aus dem so aufbereiteten Zahlenmaterial wird z. B. erkennbar, ob der Betrieb für die einzelnen Warengruppen Hauptlieferanten hat und wie stark der Anteil dieser Lieferer an den Umsätzen der Gruppen ist. Wenn sich die Konzentration auf einen bestimmten Lieferanten in einer Warengruppe, wie z. B. Haushaltswäsche - u. a. wegen der mit einem Kaufabschluß über größere Mengen erzielbaren Preisvorteile -, als günstig erweist, so ist daraus für die Beschaffungspolitik nicht der Schluß einer allgemein günstigen Wirkung der Konzentration auf einzelne Beschaffungspartner zu ziehen. Diese Zusammenfassung aller Warenbezüge könnte etwa die Leistung einer Gruppe "Damenkonfektion", die ein Angebot vieler verschiedenartiger Einzelstücke verlangt, negativ beeinflussen.

1) Siehe S. 123 ff.

Zudem ist es auch möglich, daß die Stärke eines Herstellers bzw. sein Vorteil für einen bestimmten Einzelhandelsbetrieb in einem Spezialartikel liegt und die Beschaffung von Waren gleicher oder verwandter Artikelgruppen bei diesem Lieferanten für den Betrieb von Nachteil wäre.

Die Betriebszahlen genügen daher nicht für eine Ausrichtung der betrieblichen Beschaffungspolitik, denn dazu sind u. a. tiefgreifende Kenntnisse des Beschaffungsmarktes, der vorhandenen und möglichen Marktpartner und ihrer Warenangebote erforderlich. Die Frage des Wareneinkaufs, der Zusammensetzung des Lieferanten- und des Warenkreises ist jedoch vor allem eine Kostenfrage. Mögliche Senkungen der Warenkosten sind nur dann als wirklich günstig für den Betriebserfolg anzusehen, wenn nicht die etwa auf Grund größerer Kaufabschlüsse erzielten Preisvorteile durch Kosten einer langen Lagerdauer und durch Wertminderungen am Warenlager überkompensiert werden. Diese Kontrollen ermöglicht die Umsatzgruppenrechnung.

b) Zusammensetzung des Warenkreises

Bei einer Kombination der verschiedenen Warengruppen eines Sortimentes und der Artikel innerhalb einzelner Gruppen ist darauf zu achten, daß die aus einer Umsatzgruppenrechnung ersichtlichen Umsatzschwankungen möglichst gemildert werden, um eine gleichmäßigere Ausnutzung der Gesamtkapazität des Betriebes und der Teilkapazitäten einzelner Gruppen zu erreichen.

Ein solcher Ausgleich kann nicht nur in der Weise vorgenommen werden, daß eine Warengruppe in ihrem speziellen Angebot jeweils der Jahreszeit angepaßt wird und z. B. im Winter wärmere Kleidungsstücke anbietet als im Sommer. Die verschiedenen Gruppen eines Betriebes können sich in dieser Hinsicht ergänzen, wenn z. B. in einem Sortiment eine Warengruppe "Badekleidung" neben einer Gruppe "Strickwaren" und neben saisonabhängigen Warengruppen saisonunabhängige geführt werden.

Bei einer Kombination von Umsatzgruppen ist ferner der charakteristische Lagerumschlag der Waren zu beachten, für welchen Anhaltspunkte, z. B. aus veröffentlichtem Zahlenmaterial der Verbände, gewonnen werden können. Nach Möglichkeit ist bei der Sortimentszusammensetzung ein Ausgleich von Waren verschiedener Umschlagsziffern vorzunehmen, welcher verhindert, daß die finanziellen Mittel in sämtlichen Warengruppen eines Sortimentes langfristig gebunden werden.

Zudem ist vor dem Einsatz besonderer verkaufsfördernder Maßnahmen mit Hilfe der Umsatzgruppenrechnung der Gesamtzusammenhang der Leistungen und

Erfolge aller Warengruppen zu untersuchen. Danach kann entschieden werden, welche Gruppe besonders herausgestellt werden soll. Der Leistungserfolg einer Warengruppe, deren niedriger Lagerumschlag eine Eigenart der Ware ist, wird sich u. U. nicht wesentlich steigern lassen. Wird dagegen der Umsatzanteil von Artikelgruppen mit charakteristisch hoher Umschlagszahl erhöht, so kann dadurch der Gesamtumschlag des betrieblichen Warenlagers und damit z. B. die Ausnutzung der Betriebskapazität und der erzielbare Erfolg gesteigert werden. Andererseits ist aber auch zu beachten, ob die gesamte Leistungssteigerung evtl. durch eine höhere Kostenbelastung aufgefangen wird.

Die fixen Kosten der Warengruppen

Wegen der in Ladengeschäften des Einzelhandels letztlich unvermeidbaren Umsatzschwankungen und Leerlaufzeiten bildet der Fixkostenanteil immer ein Hauptproblem des Betriebes. Aus diesem Grunde erhebt sich die Frage, welche Umsatzgruppe durch verkaufspolitische Maßnahmen besonders zu fördern sei, die Gruppe mit besonders hohen Fixkosten oder die, welche einen guten Gewinn abwirft. Eine allgemeingültige Lösung dieses Problems ist nicht möglich. Bei der Festlegung einer bestimmten Betriebspolitik ist zu beachten, daß alle Umsatzgruppen eines Einzelhandelsgeschäftes zur Erzielung des Betriebserfolgs zusammen wirken müssen. Es ist daher abzuwägen, welche Warengruppe bei entsprechender Verkaufsförderung den vergleichsweise größeren Beitrag zur Deckung der gesamten Fixkosten und damit zum Erfolg des Gesamtbetriebes erbringt.

Wenn es auch letztlich darauf ankommt, durch Zusammenwirken aller Warengruppen eines Einzelhandelsbetriebes eine Kostendeckung und einen darüber hinausgehenden Betriebserfolg zu erreichen, so kann es doch zur besseren Kontrolle der Warengruppen und zur bewußten Steuerung des Betriebserfolges zweckmäßig sein, die Mindestumsätze, die Nutzenschwellen innerhalb der einzelnen Artikelgruppen zu beachten.

Danach ergibt sich vor allem die Frage, welche betriebspolitischen Maßnahmen eine relative Kostensenkung im Verhältnis zum Umsatz der Warengruppe bewirken können, indem sie zur besseren Kapazitätsnutzung und damit Verteilung der fixen Kosten oder/und zu einer absoluten Kostensenkung führen. Diese Fragen können zunächst im Hinblick auf die einzelne untersuchte Warengruppe überlegt, sollten aber nur im Hinblick auf den Gesamtbetrieb gelöst werden.

Auf die Gefahr falscher Aussagen infolge Betrachtung nur einzelner Ziffern der Umsatzgruppenrechnung wurde bereits hingewiesen und auch darauf, daß - von gesamtbetrieblicher Warte aus gesehen - selbst eine umsatzschwache und wenig Gewinn bringende Artikelgruppe im Sortiment eines Betriebes für den Gesamterfolg dennoch günstig sein kann. Es ist jedoch selbst dann, wenn eine Waren-

gruppe als tatsächliche Belastung der Liquidität des Betriebes empfunden wird, nicht unbedingt richtig, diese Gruppe aus dem Gesamtsortiment zu streichen. Der Einzelhandelsbetrieb benötigt evtl. gerade diese Artikelgruppe zur Abrundung seines Angebotes, das der Kunde von ihm erwartet. Durch die Erfüllung dieser Kundenwünsche kann gleichzeitig eine Werbung für den Gesamtbetrieb erfolgen, deren Ausmaß und Wirkung sich jedoch nicht zahlenmäßig beurteilen lassen.

Selbstverständlich dürfen die Gesichtspunkte, welche eine Abrundung des Sortimentes verlangen, auch nicht überbetont werden und zu einem traditionalistischen Festhalten an einem einmal vorhandenen Warenkreis führen. Ein Einzelhandelsbetrieb muß auf die Erfüllung einzelner Kundenwünsche verzichten können, wenn das Sortiment nicht verzettelt und der Betriebsablauf durch große Verluste in unrentablen Warengruppen nicht behindert werden soll.

III. Probleme einer Auswertung der Umsatzgruppenrechnung für die Betriebsplanung

Die erarbeitete Umsatzerfolgsrechnung ist im wesentlichen eine Nachrechnung, die nach Ablauf eines Rechnungsabschnittes die Leistung des Gesamtbetriebes und der Warengruppen sowie den zugehörigen Wertverzehr ermittelt. Für die Betriebspolitik ist jedoch neben einem detaillierten Überblick über die Vergangenheit eine Ermittlung von Zukunftswerten wichtig, um die Leistungserstellung sowie das Ergebnis der Umsatzgruppen und des Gesamtbetriebes bewußt einem Plan entsprechend steuern zu können.

Auf die grundsätzlich denkbare Möglichkeit, daß die Umsatzgruppenrechnung das Ausgangsmaterial liefern kann, um unter Einbeziehung der Waren- und Betriebskosten eine prognostizierende, ökonomisch ausgerichtete Plankostenrechnung, also eine Prognosekostenrechnung,¹⁾ zu entwickeln, ist in diesem Zusammenhang nicht einzugehen.

Die Überlegungen sollen vielmehr im Rahmen dieses Themas auf die Untersuchung von Auswertungs- und Verwendungsmöglichkeiten einer Umsatzgruppenrechnung in kleineren und mittleren Betrieben abgestellt werden. In diesen Betriebsgrößen muß die Planung ohne wesentliche Mehrarbeit und ohne den Einsatz zusätzlicher Personen für die Planung möglich sein.

1) Vgl. Kosiol, Erich, Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung, Berlin 1956, S. 54 ff.

Es genügt zudem völlig, wenn in diesen Betrieben die Zukunftswerte auf Grund einer überschlägigen Schätzung festgelegt werden, welche auf den detaillierten Unterlagen einer Umsatzgruppenrechnung aufgebaut werden können. Pfenniggenaue Rechnungen sind nicht erforderlich und "sogar als gefährlich anzusehen, da sie eine materielle Genauigkeit vortäuschen", welche eine Umsatzgruppenrechnung u. a. wegen der vielen Schlüsselungen und Abgrenzungen nicht erzielen kann.¹⁾

Die grundsätzlich bei jeder Planung im Handel gegebene Schwierigkeit, die Leistung einseitig auf Grund der Kenntnis der Leistungsbereitschaft vorherzubestimmen, kann wegen der Abhängigkeit der Handelsleistung vom Markt auch durch die Umsatzgruppenrechnung nicht ausgeschaltet werden. In der Regel ist jedoch die zahlenmäßig erfaßte Vergangenheitsleistung des Gesamtbetriebes und der Warengruppen als ein Anhaltspunkt für die zukünftige Entwicklung, wenigstens der folgenden Periode, anzusehen. Die wesentliche Voraussetzung einer sinnvollen Auswertung der Umsatzgruppenrechnung als Dispositionsunterlage ist dabei eine Gesamtschau des betrieblichen Geschehens. Die wechselseitigen Abhängigkeiten sowohl zwischen den verschiedenen Leistungen eines Handelsbetriebes als auch zwischen den Betriebszahlen untereinander sind dabei zu beachten.

Der Kontrollbogen des Gesamtbetriebes liefert zunächst das Ausgangsmaterial für den einheitlichen Gesamtplan, der z. B. auf die Erzielung einer bestimmten Rendite auf das investierte Kapital abgestellt sein kann. Alle Teilpläne der Umsatzgruppen, die unter Auswertung der entsprechenden Erfolgsbögen aufgestellt werden, sind diesem gemeinsamen Ziel unterzuordnen.

Die Zusammenhänge der zu planenden Betriebszahlen lassen sich an Hand einer Übersicht verdeutlichen, welche an das "betriebspolitische Schachbrett" angelehnt wurde, das in amerikanischen industriellen Großbetrieben verwendet wird.²⁾ Die dargestellten Zusammenhänge gelten für kurz- und langfristige Planungen. Der Gewinn wird geplant, und alle anderen Größen werden auf ihn ausgerichtet, d. h. also die erforderlichen Umsatzzahlen, Kalkulationsquoten u. a. m. werden festgelegt. Andererseits kann jedoch der Gewinn nicht unabhängig von der erwarteten Entwicklung dieser Ziffern angesetzt werden. Wie aus der Übersicht hervorgeht, übt der Umsatz den größten Einfluß auf die Größe des Gewinnes aus.

-
- 1) Vgl. Abromeit, Hans-Günther, Das Rechnungswesen als Grundlage der Betriebspolitik", in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 23. Jahrg. 1953, S. 304.
2) Vgl. Abromeit, Das Rechnungswesen als Grundlage der Betriebspolitik, a. a. O. S. 309.

Die Planung der mit der Ware verbundenen Betriebsleistung erstreckt sich im Einzelhandel in der Regel auf ein Halbjahr. Der für den Gesamtbetrieb geplante Umsatz kann entsprechend den erwarteten Umsatzanteilen der Gruppen auf diese aufgeteilt werden. Dabei ist z.B. zu berücksichtigen, ob eine Abteilung vergrößert wurde, ob im Vorjahr ein besonders guter oder schlechter Umsatz gegeben war. Bei der Festlegung eines Soll-Umsatzes für die einzelnen Monate ist zudem die Lage der Hochfeste, die Anzahl der auf den Monat entfallenden Schlußverkaufstage zu berücksichtigen, da die Umsatzgruppen im unterschiedlichen Maße von diesen Gegebenheiten betroffen werden.

Die Höhe einer im Hinblick auf den gewollten Gewinn anzusetzenden Kalkulationsquote kann nur in engem Zusammenhang mit dem Umsatzplan und unter Berücksichtigung der durch die Gruppe abzudeckenden Kosten geplant werden. Der kalkulatorische Ausgleich zwischen verschiedenen Warengruppen und Umsatzperioden ist so auszurichten, daß er den geplanten Gesamtgewinn nicht gefährdet.

Aus der Kenntnis der Umsatzanteile und der Umsatzenschwankungen der Warengruppen ist die Höhe des zur Umsatzerzielung notwendigen Lagerbestandes zu ermitteln. Vor Saisonbeginn bzw. vor Hochfesten ist ein Lageranbau erforderlich. Warengruppen, deren Umsatz saisonalen Schwankungen unterliegt, sollten zum Ende jeden Halbjahres nur geringe Lagerbestände aufweisen.

Zur Erzielung einer dem Umsatz entsprechenden Lagergröße ist es notwendig, daß die Ware zum richtigen Zeitpunkt und in der erforderlichen Menge in den Betrieb kommt. Aus der Kenntnis der Umsatzanteile und der Umsatzenschwankungen der Warengruppen lassen sich daher wichtige Ansatzpunkte für die Limitrechnung und für die gesamte Budgetierung eines Einzelhandelsbetriebes gewinnen.

Die Beobachtung der zeitlichen Entwicklung der Lagerbestände legt den Gedanken nahe, vielleicht das im Laufe eines Jahres erreichte Minimum des Lagerbestandes als einen zur Betriebsbereitschaft unbedingt erforderlichen Mindestbestand zu kennzeichnen.¹⁾ Aus einer Addition dieser Mindestbestände der einzelnen Warengruppen eines Betriebes könnte - da sich der eiserne Bestand theoretisch nie in Geld zurückverwandelt²⁾ - die Höhe der notwendigen langfristigen Finanzierungsmittel des Einzelhandelsgeschäftes abgeleitet werden. Gleichzeitig ist damit ein Anhaltspunkt für die Bestimmung der Fixkosten gegeben, welche

1) Vgl. Buddeberg: Über die Vergleichbarkeit von Handelsbetrieben, S. 129.

2) Vgl. Mellerowicz: Die Warenverwaltung der Einzelhandelsbetriebe, in Seyffert: "Handbuch des Einzelhandels", S. 434.

in dem kontrollierten Betrieb für die bloße Bereitstellung von Waren anfallen.

Die für den Gesamtbetrieb geplanten Kosten lassen sich in etwa entsprechend den im Kostenabrechnungsbogen für die Umsatzgruppen ermittelten Anteil an den Gesamtkosten aufteilen. Besonderheiten - z. B. eine geplante Werbeaktion für einzelne Umsatzgruppen des Betriebes - sind dabei zu berücksichtigen. Die bei der Kostenplanung pro Warengruppe gegebenen Möglichkeiten einer pretialen Lenkung kommen für die dieser Untersuchung zugrunde gelegten Betriebsgrößen kaum in Betracht, da hier der Unternehmer selbst das gesamte Betriebsgeschehen plant und bestimmt.

Eine besondere Möglichkeit langfristiger Kostenplanung mit kalkulatorischem Periodenausgleich wird in den Überlegungen Rubergs¹⁾ aufgezeigt, der die fixen Betriebskosten nicht gleichmäßig nach der Zeit, sondern leistungs-, d. h. umsatzabhängig verrechnen und sie entsprechend der jeweils vorausgeschätzten Betriebslage und der Entwicklungsphase des Betriebes verteilen will. Er geht dabei von dem für die voraussichtliche Dauer der Existenz bis zur vollständigen Erneuerung des Betriebes ermittelten Fixkostenanfall und dem während dieser Zeit zu erwartenden Gesamtumsatz aus und rechnet den einzelnen Perioden die Fixkosten zu, welche nach einer Vorausschätzung ihres Umsatzes anteilmäßig auf sie entfallen. Der in den umsatzschwachen Anlaufjahren mit geringer Kapazitätsauslastung bewußte Verzicht auf eine volle Kostendeckung, der in seiner Höhe geplante Verlust, wird in späteren Jahren ebenso bewußt und planmäßig ausgeglichen, so daß die Substanzerhaltung des Betriebes nicht gefährdet wird.

Eine Umsatzgruppenrechnung macht es möglich, diese von Ruberg für den Gesamtbetrieb skizzierte Planung eines kalkulatorischen Periodenausgleichs analog auf die Warengruppen anzuwenden, wobei dann gleichzeitig im Ansatz der Planzahlen ein kalkulatorischer Artikelausgleich berücksichtigt werden müßte.

Der von Ruberg für die Zeit der Existenz bis zur vollständigen Erneuerung des Betriebes geplante und auf die einzelnen Jahre projizierte Gesamtumsatz müßte in Teilumsätze der Warengruppen zerlegt werden. Damit wären die Planumsätze der Umsatzgruppen für die betriebliche Existenzdauer und die einzelnen Jahre festgelegt.

Während jedoch kurzfristige Umsatzplanungen möglich und u. a. für die Limitrechnung der Warengruppen erforderlich sind, sind solche Umsatzplanungen auf lange Sicht mit erhöhtem Risiko behaftet. Es ist möglich, daß sich während der

1) Ruberg, Carl, Kostenprinzip und Wertprinzip bei der Kalkulation im Einzelhandel, in: Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, 1949, S. 195 ff.

Zeit der betrieblichen Existenz der Warenkreis des Betriebes ändert, Umsatzgruppen neu aufgenommen oder abgestoßen, eingeschränkt oder besonders gefördert werden. Eine starre Festlegung von langfristig geplanten Gruppenumsätzen ist daher nicht möglich. Es wäre jedoch denkbar, die Planumsätze der Gruppen etwa alle zwei oder drei Jahre zu überprüfen und unter Berücksichtigung festgestellter und erwarteter Verschiebungen zu korrigieren.

Wollte man die von Ruberg für den Gesamtbetrieb vorgeschlagene langfristige Planung einer Fixkostendeckung mit Hilfe einer Umsatzgruppenrechnung analog auf die Warengruppen anwenden, so müßte von dem Fixkostenanfall während der möglicherweise bei den einzelnen Warengruppen sehr unterschiedlichen Dauer der Existenz bis zur vollständigen Erneuerung ihrer Betriebsanlagen und von dem für diese Zeit zu erwartenden Umsatz ausgegangen werden. Dieser Planung steht aber nicht nur das Risiko gegenüber, daß eine Umsatzgruppe schon vor Ablauf der Existenzdauer ihrer Anlagen aus dem Betrieb abgestoßen wird; sie wäre auch nur dann in der skizzierten Art durchführbar, wenn jede Umsatzgruppe auf lange Sicht die durch sie verursachten fixen Kosten selbst tragen könnte. Bei einem Sortiment, in welchem bewußt Verlustartikel geführt werden, ist das jedoch nicht möglich. Es wäre dann schon eher die Zerlegung des geplanten Gesamtumsatzes in Teilumsätze der Warengruppen anwendbar, wobei der gesamte Fixkostenanfall unter Berücksichtigung eines kalkulatorischen Artikelausgleichs auf die Umsatzgruppen verrechnet werden müßte.

E. SCHLUSSBETRACHTUNG

In der vorliegenden Untersuchung sollten die Probleme aufgezeigt werden, die sich bei einer Kostenrechnung nach Warengruppen in kleineren und mittleren Einzelhandelsbetrieben ergeben. Die grundsätzlichen Möglichkeiten einer Durchführung dieser Kostenrechnung wurden untersucht. Hierbei ergab sich auf der Grundlage einer statistischen Ermittlung des Umsatzes der einzelnen Warengruppen nach Abzug des Wareneinsatzes der Bruttoerfolg der Umsatzgruppen. Nach einer Erarbeitung geeigneter Schlüsselgrößen zur Verteilung der Kostenpositionen auf die Warengruppen konnten die Kostensummen pro Umsatzgruppe- bzw. die entsprechende Kostenquote am Umsatz - ermittelt werden. Damit läßt sich als Ergebnis der durch die Umsatzgruppen erzielte effektive Betriebserfolg feststellen.

Während zunächst die Möglichkeiten und Probleme untersucht wurden, die sich für die Durchführung einer Umsatzgruppenrechnung in Einzelhandelsbetrieben ergeben, befaßte sich der weitere Teil der Untersuchung mit den Schwierigkeiten und Grenzen einer Auswertung dieser Rechnung für das betriebspolitische Handeln. Eine endgültige Lösung der aufgezeigten Probleme wird allein die Praxis erbringen können.

Für die Durchführung einer Kostenrechnung nach Warengruppen konnten aber der Praxis Richtlinien aufgezeigt werden, die jedoch nicht unbedingt als "Rezepte" verwertet werden dürfen. Es sollte herausgestellt werden, daß eine Warengruppenrechnung das zweckmäßige Instrument zur Durchleuchtung des betrieblichen Leistungsprozesses und des damit verbundenen Wertverzehr ist. Letzteres erhellt, daß eine solche Rechnung der Leistungssteigerung und Kostensenkung mittlerer und kleinerer Einzelhandelsbetriebe dienstbar gemacht werden kann.

Inwieweit eine Verwendung dieser Rechnung zu Zwecken eines zwischenbetrieblichen Vergleichs gegeben ist, konnte im Rahmen dieses Themas nicht untersucht werden. Auch hier zeigen sich Möglichkeiten, die der Betriebsführung des Einzelhandels eine wertvolle Hilfe sein können.

LITERATURVERZEICHNIS

Bücher:

- Bankmann, Jörg: Grundlagen rationaler Betriebsführung im Einzelhandel, Köln und Opladen 1954
- Buddeberg, Hans: Über die Vergleichbarkeit der Handelsbetriebe, Köln und Opladen 1955
- Fischer, Guido: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 6. Aufl., Heidelberg 1952
- Fischer, Guido: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl., Heidelberg 1957
- Fischer, Guido: Betriebliche Marktwirtschaftslehre, Heidelberg 1953
- Fischer, Guido: LSÖ-LSP Kosten und Preis, 2. Aufl., Heidelberg 1954
- Fischer, Guido: Neue Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens, Heidelberg 1949
- Gabler: Gablers Wirtschafts-Lexikon, Herausgegeben von Dr. R. Sellien und Dr. H. Sellien, Zweiter Band L - Z, Wiesbaden 1956
- Gaugler, Eduard: Das Verkaufspersonal in Industrie und Handel, München 1958
- Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Band: Die Produktion, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1951
- Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Band: Die Produktion, 3. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1957
- Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 2. Band: Der Absatz, Berlin 1955
- Heinen, Edmund: Die Kosten - Ihr Begriff und ihr Wesen, Saarbrücken 1956

- Henzel, F.: Kostenrechnung der gewerblichen Wirtschaft, Stuttgart 1939
- Henzel, F.: Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung, Berlin 1931
- Henzel, F.: Lagerwirtschaft, Essen 1950
- Kalveram, W.: Wirtschaftsrechnen, Wiesbaden, ohne Erscheinungsjahr
- Kellerer, Hans: Betriebsstatistik, Skriptum des Studentenwerkes München 1953
- Kosiol, Erich: Warenkalkulation in Handel und Industrie, 2. Aufl., Stuttgart 1953
- Kosiol, Erich: Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung), 5. Aufl., Wiesbaden 1953
- Kosiol, Schlieper u. a.: Betriebsökonomisierung, Köln und Opladen 1958
- Kosiol, Erich: Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmungsführung, Berlin 1956
- Lohmann, Martin: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Tübingen 1955
- Lütge, Friedrich: Allgemeine Volkswirtschaftslehre, Skriptum des Studentenwerkes München, 2. Aufl., München 1954
- Mellerowicz, Konrad: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 1., 2. und 3. Band, 9. Aufl., Sammlung Götschen, Berlin 1956
- Mellerowicz, Konrad: Kosten und Kostenrechnung, Teil I: Theorie der Kosten, 2. Aufl., Berlin 1951
- Mellerowicz, Konrad: Kosten und Kostenrechnung, Teil II: 2. und 3. Aufl., Berlin 1958
- Meyer, Kurt: Zwischenbetriebliche Vergleiche im Detailhandel, Bern 1950
- Müller, Adolf: Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungserfolgsrechnung, Veröffentlichung der Schmalenbachgesellschaft, Band 22, Köln und Opladen 1955

- Riebel, Paul: Die Elastizität des Betriebes, Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Forschung, Band 1, Köln und Opladen 1954
- Rössle, Karl: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl., Stuttgart 1956
- Ruberg, Carl: Der Einzelhandelsbetrieb, Betriebswirtschaftliche Bibliothek, Reihe B, Essen 1951
- Ruberg, Carl: Verkaufsorganisation, Betriebswirtschaftliche Bibliothek, Reihe A/VIII, Essen 1952
- Ruberg, Carl: Statistik in Handels- und Industriebetrieben, Wiesbaden 1950
- Rummel, Kurt: Einheitliche Kostenrechnung - auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3. Aufl., Düsseldorf 1949
- Schär, Johann Fr.: Allgemeine Handelsbetriebslehre, Band I, 2. Aufl., Leipzig 1913
- Schmalenbach, Eugen: Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., Köln und Opladen 1956
- Schmitt F. A. -Schmitt F.: Das Kalkulationsuniversum, 2. Aufl., Berlin 1954
- Schnettler, Albert: Der Betriebsvergleich, 2. Aufl., Stuttgart 1951
- Schnettler, Albert: Betriebsanalyse, Stuttgart 1958
- Schott, Gerhard: Grundlagen des Betriebsvergleichs, Frankfurt/Main 1950
- Schneider, Erich: Einführung in die Wirtschaftstheorie, Teil I: Theorie des Wirtschaftskreislaufs, 6. Aufl. 1956
- Seyffert, Rudolf: Wirtschaftslehre des Handels, 2. Aufl., Köln und Opladen 1955
- Seyffert, Rudolf: Handbuch des Einzelhandels, Stuttgart 1932
- Viel, Jakob: Betriebsanalyse, Zürich 1950

Aufsätze und Beiträge:

- Abromeit, Hans-Günther: Das Rechnungswesen als Grundlage der Betriebspolitik, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 23. Jahrg. 1953
- Bankmann, Jörg: Umsatzabhängige Preiskalkulation im Einzelhandel, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", 24. Jahrg., Wiesbaden 1954
- Bauer, Walter: Betriebselastizität und Rentabilitätsgrenzen, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", 20. Jahrg., Wiesbaden 1950
- Behrens, Karl Christian: Betriebsabrechnung und Kalkulation im Außenhandel, in: Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung", 5. Jahrg., Köln und Opladen 1953
- Brand, E.: Die Umsatzmiete - ein aktuelles Problem, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", 22. Jahrg., 1952
- Buddeberg, Hans: Leistungsmessung im Einzelhandel, in: "Der Volkswirt", Sonderheft "Einzelhandel", Beilage zu Nr. 42 vom 16. Okt. 1954
- Fischer, Guido: Die Umsatzrechnung, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", 20. Jahrg., 1950, S. 620
- Fischer, Guido: Die Umsatzrechnung, Umsatzgruppenrechnung und Umsatzkennziffernrechnung, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", 20. Jahrg., 1950, S. 685
- Geertmann, I. A.: Wirtschaftlichkeitsrechnung im Einzelhandel, in: "Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung", 6. Jahrg., Köln und Opladen 1954
- Heinen, Edmund: Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, in: Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung", 10. Jahrg., Köln und Opladen 1958
- Henzler, Reinhold: Ladenpflege als Funktion der Einzelhandelsbetriebe, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", 27. Jahrg., Wiesbaden 1957
- Hessenmüller, Bruno: Diskussion über die Handelsspanne, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", 20. Jahrg., Wiesbaden 1950

- Isaac, Alfred: Die Beschaffungsfinanzierung, in: Seyffert, "Handbuch des Einzelhandels," Stuttgart 1932
- Koch, Helmut: Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, in: "Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung", 5. Jahrg., Köln und Opladen 1953
- Kosiol, Erich: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, in: Kosiol/Schlieper, "Betriebsökonomisierung", Köln und Opladen 1958
- Mellerowicz, Konrad: Die Warenverwaltung im Einzelhandel, in: Seyffert, "Handbuch des Einzelhandels", Stuttgart 1932
- Mellerowicz, Konrad: Die Problematik der Handelsspanne, in: "Der Markenartikel", 17. Jahrg., München 1955
- Nieschlag, Robert: Ausbau des industriellen Vertriebswesens und Erstarkeung des Handels, in: Kosiol/Schlieper, "Betriebsökonomisierung", Köln und Opladen 1958
- Norden, Helmut: Das statistische Verfahren zur Ermittlung der Kostensumme je Kostenstelle, in: "Wirtschaftspraxis", Stuttgart, vom 15.7.1957
- Oberparleiter, Karl: Funktionale Kostenzurechnung im Handel, in: "Der Österreichische Betriebswirt", 2. Jahrg., Heft 2, Wien Juni 1952
- Ruberg, Carl: Kostenprinzip und Wertprinzip in der Kalkulation im Einzelhandel, in: "Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung", 1. Jahrg., 1949
- Schreiterer, Gerhard: Produktivitätsmessung im Handel, in: "Der Markenartikel", 19. Jahrg., München 1957
- Schreiterer, Gerhard: Rationalisierende Analyse der Verlustquellen, in: "Der Volkswirt", Sonderheft "Einzelhandel", Beilage zu Nr. 42 vom 16. Okt. 1954
- Schreiterer, Gerhard: Rationalisierungsprobleme im Handel, in: "Der Markenartikel", 17. Jahrg., München 1955

- Törnquist, Gerhard: Kostenstruktur und Preissetzung im Warenhandel, in: "Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung", 7. Jahrg., Köln und Opladen 1955
- Wellbach, Erich: Vereinfachung der Buchungsarbeit durch sinnvolle Verringerung der Kontenzahl, in: "Wirtschaftspraxis", Stuttgart, vom 15.8.1957
- Witte, I. M.: Betriebsplanung als Mittel zur Rationalisierung, in: "Der Volkswirt", Sonderheft "Einzelhandel", Beilage zu Nr. 42 vom 16. Okt. 1954
- Ziegler, Franz: Leistungsvergleich durch Kostenstellenrechnung im Groß- und Außenhandel, in: "Zeitschrift für Betriebswirtschaft", 20. Jahrg. 1950

LEBENS LAUF

Am 14. 10. 1930 wurde ich als Tochter des Kaufmanns Wilhelm Bitting und seiner Ehefrau Toni, geborene Kötendrop, in Erkenschwick in Westfalen geboren.

Ab Ostern 1937 besuchte ich die Volksschule in Erkenschwick. 1941 trat ich in die Oberschule in Datteln ein, die später in "Neusprachliches Mädchengymnasium" umbenannt wurde. Am 24. Februar 1951 legte ich daselbst die Reifeprüfung ab.

Im Sommersemester 1951 wurde ich in die Philosophische Fakultät der Rheinischen Friedrich-Wilhelm-Universität in Bonn eingeschrieben. Im Wintersemester 1952/53 studierte ich an der Albert-Ludwigs-Universität in Freiburg i. Br. Philologie.

Im Sommer 1953 wechselte ich die Fakultät und begann das Volkswirtschaftsstudium an der Universität in Bonn. An der Ludwig-Maximilians-Universität in München setzte ich mein Studium ab Sommer 1954 in der Staatswissenschaftlichen Fakultät fort. Hier legte ich am 13. Dezember 1956 mein Examen als Diplomkaufmann ab.

